CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **157/2020** (ECLI:IT:COST:2020:157)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CARTABIA** - Redattore: **CAROSI**
Camera di Consiglio del **26/05/2020**; Decisione del **26/05/2020**
Deposito del **21/07/2020**; Pubblicazione in G. U. **22/07/2020**
Norme impugnate: Art. 29, c. 1°, lett. c), del decreto legislativo 23/06/2011, n. 118.
Massime: **43449 43450 43451**
Atti decisi: **ord. 201/2019**

SENTENZA N. 157

ANNO 2020

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Marta CARTABIA; Giudici : Aldo CAROSI, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), promosso dalla Corte dei conti – sezione regionale di controllo per la Campania, nel procedimento relativo alla Azienda sanitaria locale

(ASL) di Caserta, con ordinanza del 17 luglio 2019, iscritta al n. 201 del registro ordinanze 2019 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 47, prima serie speciale, dell'anno 2019.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito il Giudice relatore Aldo Carosi nella camera di consiglio del 26 maggio 2020, svolta ai sensi del decreto della Presidente della Corte del 20 aprile 2020, punto 1), lettera a);

deliberato nella camera di consiglio del 26 maggio 2020.

Ritenuto in fatto

1.– La Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Campania, con ordinanza del 17 luglio 2019, iscritta al n. 201 del registro ordinanze 2019, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», in riferimento agli artt. 3, 81 e 97, commi primo e secondo, della Costituzione, anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2 e 32 Cost.

1.1.– L'art. 29 (Principi di valutazione specifici del settore sanitario), comma 1, così dispone: «1. Al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all' articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie: […] c. i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati».

1.2.– Riferisce il giudice rimettente che la questione è sorta nel corso del controllo svolto sui bilanci dell'Azienda sanitaria locale (ASL) di Caserta all'esito di tale esame e del contraddittorio esperito con l'azienda sanitaria. Nel corso dell'indagine la Corte dei conti ha posto in esame anche la situazione del patrimonio netto (Pn) dell'azienda sanitaria in relazione alle modalità di contabilizzazione dei «contributi in conto capitale».

Secondo il giudice a quo, tali modalità di contabilizzazione, disposte peraltro in perfetta

aderenza a quanto previsto dalla disposizione censurata, porterebbero a una duplice valutazione di tali contributi: una prima volta come «voce di patrimonio netto»; e poi anche come «proventi» straordinari, utilizzabili per annullare i costi di ammortamento dei cespiti acquistati.

1.3.– In punto di legittimazione ad agire, la sezione di controllo della Corte dei conti ritiene di essere legittimata a sollevare questioni di legittimità costituzionale, a suo avviso sussistendo, nella fattispecie, i presupposti soggettivo e oggettivo per tale legittimazione.

1.3.1.– Al riguardo si sostiene che l'ambito entro cui si colloca la funzione di controllo esercitata dalla Corte dei conti ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 (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 – il quale riproduce la formulazione e i contenuti dell'art. 148-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) – è un controllo di legittimità-regolarità. A tale proposito si richiama la sentenza di questa Corte n. 39 del 2014, con la quale è stato affermato che «il controllo finanziario attribuito alla Corte dei conti e, in particolare, quello che questa è chiamata a svolgere sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, va ascritto alla categoria del sindacato di legalità e di regolarità».

1.3.2.– Per quanto concerne il possesso del requisito soggettivo il giudice a quo espone che la Corte dei conti, nel procedimento di controllo sugli equilibri del bilancio delle autonomie e delle loro appendici organizzative agirebbe super partes soprattutto rispetto alla comunità di riferimento e tanto varrebbe specialmente per gli interessi finanziari adespoti alla congruità delle risorse per l'erogazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEA). Quanto al requisito oggettivo, il giudice rimettente evidenzia che non si sarebbe in presenza di un controllo collaborativo, sia per la definitività dell'accertamento, sia per gli effetti di legge che vi conseguono e che si impongono all'ente controllato e talvolta a terzi e fermo restando il loro diritto di difesa ai sensi dell'art. 11, comma 6, lettera e), dell'Allegato 1 al decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 (Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124).

1.4.– Tanto premesso, la Corte dei conti riferisce che, nel caso oggetto del controllo, il valore finale del patrimonio netto dell'azienda sanitaria oggetto dell'indagine subirebbe gli effetti delle minori attività patrimoniali irregolarmente accertate e dipenderebbe dall'applicazione della disciplina speciale contemplata dall'art. 29, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011.

1.4.1.– Secondo il giudice a quo tale disposizione recepirebbe istruzioni tecniche già applicate da tempo nel settore, a mezzo di fonti non normative (richiama le «Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie» della Ragioneria generale dello Stato, pubblicate con il Bollettino d'informazioni del 6 giugno 1995), che prevedevano contemporaneamente la sterilizzazione dell'ammortamento dei cespiti acquistati tramite lo storno a conto economico del valore già contabilizzato nel patrimonio netto.

La disciplina vigente, recata dal d.lgs. n. 118 del 2011, avrebbe confermato tale impostazione e conterrebbe una regolamentazione precipua per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale (di seguito anche «in conto investimenti») ricevuti dalla finanza regionale, nell'ambito della contabilità pubblica sanitaria.

Secondo il giudice a quo detta scelta legislativa, sottesa alla classificazione del contributo in conto capitale tra le componenti speciali del patrimonio netto delle aziende di erogazione, sembrerebbe essere fondata sul fatto che i contributi derivano dagli stessi proprietari del

capitale sociale (la Regione e indirettamente il Sistema sanitario nazionale) e sul fatto che il trasferimento sarebbe sostanzialmente gratuito, al netto della necessità di provvedere al rispetto del vincolo di destinazione, che, una volta rispettato con l'acquisto di un asset di investimento, rimarrebbe stabilmente allocato nel patrimonio dell'azienda. Nondimeno, si prosegue, la regola dell'art. 29, comma 1, lettera c), consentirebbe, contemporaneamente, con lo stesso contributo, di "sterilizzare" (altrimenti detto, di annullare) sul conto economico gli effetti (economici) degli ammortamenti dei cespiti acquistati.

In tal modo, il conto economico (e quindi la gestione corrente di esercizio) non dovrebbe farsi carico degli oneri connessi all'ammortamento dei beni acquistati, utilizzando parte delle risorse prelevate dal patrimonio netto (ovvero mediante una riduzione dei contributi pari alle quote di ammortamento).

Secondo la Corte dei conti tale soluzione divergerebbe dalla tecnica aziendalistica espressa dai principi contabili richiamati dal codice civile: si osserva che nella disciplina civilistica la "sterilizzazione" dell'ammortamento sarebbe ammessa solo nel caso in cui i contributi siano stati contabilizzati alla stregua di una passività in senso tecnico e, segnatamente, alla stregua di un «risconto passivo», a titolo di ricavo pluriennale. Laddove, invece, si contabilizzi tale componente come un elemento del patrimonio netto, tanto non sarebbe possibile, non potendo il medesimo essere destinato a copertura di passività certe e determinate, ma solo di perdite.

1.4.2.– Il dubbio di costituzionalità concernerebbe quindi l'inconciliabilità logica di tale doppia parallela scelta tecnica che, secondo il rimettente, renderebbe insanabilmente non veritiero il valore del patrimonio netto finale, inteso come saldo capace di misurare gli equilibri effettivi di bilancio e i doveri di bilancio conseguenti, sia per l'ente del Servizio sanitario nazionale che per gli organi tutori.

1.5.– In punto di rilevanza la sezione della Corte dei conti rimettente osserva che, nell'ambito del procedimento di controllo ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7, del decreto-legge n. 174 del 2012, come convertito, sarebbe tenuta a enunciare, direttamente o indirettamente, in che termini la misura del patrimonio netto sia stata modificata applicando la disciplina contabile generale (art. 2424 cod. civ.) e speciale (art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011) all'uopo prevista, in quanto i comportamenti conformativi che devono scaturire da tale accertamento (ai sensi dell'art. 1, comma 7, del decreto-legge n. 174 del 2012) sarebbero non solo conseguenza della modifica degli equilibri rendicontati, ma anche della loro misura.

Ciò comporterebbe che le irregolarità accertate, nel caso di incostituzionalità della norma, porterebbero a una più importante riduzione virtuale del patrimonio netto, con la riclassificazione del patrimonio stesso in termini negativi.

Evidenzia che ritenendo irrazionale, e incostituzionale, la "patrimonializzazione" del contributo che dovrebbe essere invece trattato alla stregua di un risconto passivo (come avviene, di norma, secondo la disciplina civilistica), tanto porterebbe ad abbattere il patrimonio netto per un importo corrispondente esattamente al valore di tali contributi.

1.6.– Il giudice a quo ritiene che, sulla base del tenore letterale della disposizione, non sia possibile dare della norma indubbiata un'interpretazione diversa in quanto la formulazione sarebbe chiara e non si presterebbe a diverse interpretazioni, indicando in maniera evidente il meccanismo di contabilizzazione del contributo nelle sue varie fasi. La norma, infatti, prevederebbe dettagliatamente sia l'iscrizione del contributo nel patrimonio netto che la tecnica di impiego dello stesso nel conto economico al fine di "sterilizzare" i costi di ammortamento. Essa sarebbe inoltre uniformemente applicata da tutti gli enti del Servizio sanitario nazionale allo stesso modo, né risulterebbero interpretazioni divergenti da parte degli organi giudiziari di controllo, quasi che costituisca diritto vivente.

1.7.– Tanto premesso, la Corte dei conti ritiene che tale disposizione violi il combinato disposto degli artt. 3, 81 e 97, commi primo e secondo, Cost., per irragionevolezza della costruzione normativa del saldo.

Osserva che, sebbene gli enti del Servizio sanitario adottino il sistema di contabilità di diritto comune, salvo alcune norme di diritto speciale, la declinazione speciale di tale disciplina e la divaricazione dal modello civilistico sarebbero collegate alle precipue finalità della contabilità pubblica, che qualificano lo stesso bilancio, (inteso come «ciclo» e non come «atto»), alla stregua di un «bene pubblico» (sono richiamate le sentenze di questa Corte n. 49 del 2018, n. 247 del 2017, n. 228 del 2017, n. 184 del 2016) da cui conseguirebbe l'obbligo del bilancio di rendere una trasparente rappresentazione degli equilibri; il bilancio di tali enti risponderebbe anche all'esigenza di assicurare la continuità dell'azione della pubblica amministrazione, per le precipue finalità di erogazione dei servizi pubblici nel rispetto del principio di buon andamento, ai sensi dell'art. 97, secondo comma, Cost.

I principi dell'equilibrio e della continuità, con il corollario del principio della sincerità del bilancio, nella contabilità pubblica sarebbero serventi all'accountability del ceto politico-amministrativo, ex art. 1 Cost., nonché all'uguaglianza sostanziale dei cittadini sul territorio nazionale e nel tempo (cosiddetta solidarietà intergenerazionale), ex artt. 3, secondo comma, e 2 Cost.

Secondo il rimettente, nel caso di specie, la manipolazione del bilancio e dei concetti contabili, e in particolare delle regole che presidiano la costruzione dei saldi, effettuata con la norma indubbiata, potrebbe portare a trasformare situazioni di squilibrio in forme di equilibrio simulato, con ciò vanificando la portata precettiva della regola costituzionale che impone al bilancio di fornire costantemente una rappresentazione veritiera e congrua della realtà, in modo da consentire anche le eventuali modifiche gestionali e contabili necessarie al recupero nel tempo dello stesso squilibrio evidenziato.

1.7.1.– Ritiene al riguardo non condivisibili gli intenti dichiarati a suo tempo nelle «Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie» della Ragioneria generale dello Stato del 6 giugno 1995 – che congegnavano il meccanismo della sterilizzazione unitamente alla contabilizzazione dei contributi in conto capitale nel patrimonio netto – consistenti, da un canto, nell'evitare un'eccessiva crescita del Pn stesso (per effetto della periodicità dei predetti contributi) e, dall'altro, nell'evitare l'esposizione di perdite di esercizio causate dall'incidenza delle suddette quote di ammortamento sui costi, cosicché, con la tecnica prescelta, allo scadere del periodo di ammortamento, si sarebbe giunti all'azzeramento dell'intero contributo in conto capitale utilizzato.

Il giudice a quo ritiene tale scelta indubbiamente sproporzionata in quanto, anche senza la sterilizzazione, il Pn, in base alla sua generale struttura tassonomica, avrebbe dovuto ridursi, ugualmente e progressivamente, durante tutto il periodo di ammortamento dei cespiti.

In altre parole, la contabilizzazione nel Pn e la volontà, anch'essa dichiarata, di evitare una registrazione di perdite in conto economico, avrebbero l'effetto paradossale di far crescere in modo improprio il patrimonio netto nel periodo di ammortamento, rendendo opachi – e sviando dalla loro funzione – entrambi i saldi della contabilità economico-patrimoniale: il patrimonio netto e il risultato di esercizio.

1.7.2.– Secondo il rimettente, tanto contrasterebbe con le opzioni offerte dalla tecnica ragionieristico-aziendale che consentirebbero di scegliere tra due modalità di rappresentazione contabile alternative, giammai cumulative. Tali tecniche sarebbero rinvenibili negli standard codificati in raccolte provenienti da associazioni di categoria professionali, segnatamente, dall'Organismo italiano di contabilità (OIC), dall'International Accounting Standards Commitee (International Accounting Standard - IAS), dall'International Accounting Standard Board

(International Financial Reporting Standards - IFRS), dall'International Public Sector Accounting Standards (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), in quanto richiamati dal codice civile.

Più precisamente, l'art. 29, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011 per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale cumulerebbe il «metodo patrimoniale» (che prevede la contabilizzazione del contributo stesso nel patrimonio netto) e il «metodo reddituale» (che considera la contabilizzazione del ridetto contributo come «ricavo pluriennale», utilizzato per sterilizzare i costi pluriennali di ammortamento negli anni successivi).

L'irragionevolezza della scelta tecnica espressa dalla norma indubbiata, secondo il rimettente, ridonderebbe come violazione del principio dell'equilibrio di bilancio (artt. 81, 97, 3, primo comma, Cost.), del buon andamento ai sensi dell'art. 97, secondo comma, Cost. e degli artt. 1 e 3, secondo comma, nonché degli artt. 2 e 32 Cost.

1.8.– Oltre alla violazione del principio di ragionevolezza, la norma censurata determinerebbe altresì un diretto pregiudizio alla capacità del bilancio di assicurare l'uguaglianza sostanziale e di garantire l'adempimento dei doveri di solidarietà al servizio del diritto alla salute (artt. 2 e 32 Cost.), in quanto, da un canto, non consentirebbe alle Regioni di avere immediata e piena contezza del momento in cui è necessaria un'azione di ripiano e, dall'altro, porrebbe problemi generali di tenuta, in termini di effettiva resa del servizio sanitario (per quantità e qualità delle prestazioni costituzionalmente necessarie, ex art. 117, secondo comma, lettera m, Cost.).

Secondo il rimettente la carenza strutturale di risorse (dissimulata da un patrimonio netto solo apparentemente positivo per effetto di una irragionevole tassonomia), si tradurrebbe inevitabilmente nell'incapacità dell'azienda sanitaria di assicurare standard dei servizi e dei LEA quantitativamente e qualitativamente adeguati.

2.– È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, deducendo l'infondatezza delle questioni sollevate.

2.1.– Al fine di chiarire il senso della disposizione censurata, il Presidente del Consiglio dei ministri rammenta che, sulla base della legislazione vigente, il finanziamento del Servizio sanitario nazionale, al quale concorre lo Stato, si articola, rispettivamente, nel:

a) finanziamento sanitario corrente: il relativo livello è stabilito annualmente dalla legge di bilancio allo scopo di garantire l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza e, dunque, per acquistare ovvero produrre direttamente ed erogare ai cittadini le prestazioni sanitarie, pur non essendo escluso che tale finanziamento venga utilizzato anche per effettuare investimenti;

b) finanziamento in conto capitale, destinato all'edilizia sanitaria e all'ammodernamento tecnologico di cui all'art. 20 della legge 11 marzo 1988, n. 67, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988)», successivamente rifinanziata: il complessivo programma con oneri a carico dello Stato sarebbe attualmente stabilito in 28 miliardi di euro (come previsto dall'art. 1, comma 555, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021»).

Tenuto altresì conto di pregressi comportamenti delle Regioni che avrebbero effettuato investimenti privi di copertura, l'art. 29 censurato introdurrebbe dunque due regimi derogatori rispetto alle norme civilistiche sopra richiamate:

1) qualora l'investimento sia finanziato in conto capitale dallo Stato, dalle Regioni o, in via residuale, da altri enti pubblici ovvero da risorse derivanti da donazioni e, dunque, a valere su

risorse ulteriori rispetto al finanziamento della gestione sanitaria corrente, in quanto finalizzate proprio agli investimenti, la quota di ammortamento dell'esercizio (voce di costo) verrebbe sterilizzata e dunque diventerebbe ininfluente ai fini della determinazione del risultato di esercizio. Ovviamente, si prosegue, anche l'attivo patrimoniale subirebbe una corrispondente, progressiva riduzione con l'avanzare dell'ammortamento del bene. In altri termini, pur applicandosi contabilmente l'ammortamento, nel conto economico la relativa voce di costo sarebbe compensata con una voce di ricavo e, pertanto, non influirebbe sul risultato di esercizio; nello stato patrimoniale, l'attivo dato dal bene durevole entrato in azienda e la voce di patrimonio netto corrispondente al finanziamento dell'investimento stesso si ridurrebbero progressivamente in ragione e in proporzione al progredire dell'ammortamento.

Ne deriverebbe che la gestione corrente potrebbe destinare l'intero finanziamento sanitario corrente (ricavi) alla sola erogazione dei livelli essenziali di assistenza, senza doversi fare carico del finanziamento degli investimenti, in quanto questi troverebbero la loro copertura in altre fonti.

2) Laddove, invece, il bene sia acquistato ricorrendo al finanziamento sanitario corrente, non solo l'ammortamento rileverebbe ai fini della determinazione del risultato di esercizio ma, allo scopo di assicurare, oltre all'equilibrio economico, anche l'equilibrio finanziario dell'ente (nella specie l'equilibrio di cassa, legato all'esborso per l'acquisto), la regola contenuta nella lettera b) del medesimo art. 29 imporrebbe l'ammortamento integrale nell'esercizio di acquisizione mediante l'iscrizione di un costo pari all'intero valore dell'immobilizzazione.

Osserva il Presidente del Consiglio dei ministri che tanto comporterebbe che l'ente sarebbe tenuto a ridurre i costi diversi dall'investimento in modo da garantire la piena copertura di questo sia in termini economici (equilibrio di ricavi e costi) sia in termini finanziari (1a riduzione degli altri genererebbe un fabbisogno di cassa che coprirebbe il maggior fabbisogno generato dall'investimento), pur garantendo nel contempo la regolare erogazione dei LEA.

Tale deroga alla tecnica dell'ammortamento pluriennale, si prosegue, sarebbe stata pertanto introdotta per evitare che gli enti effettuino investimenti a valere sul finanziamento corrente al di fuori di un'attenta programmazione dei relativi flussi di cassa (come storicamente sarebbe avvenuto), con conseguente produzione di squilibri finanziari, di ritardi generalizzati nel sistema dei pagamenti dei debiti commerciali e di generazione di maggiori oneri da interessi moratori. Essa dunque, da un canto, sarebbe stata introdotta per garantire una corretta gestione finanziaria in vista della garanzia dell'erogazione dei LEA e, dall'altro, costituirebbe un disincentivo all'investimento con risorse correnti, visto il regime aggravato dell'obbligo di ammortamento al 100 per cento nell'anno di acquisizione del bene.

Quindi, si prosegue, laddove i ricavi ordinari finanzino gli investimenti, questi dovrebbero sottostare a un'attenta programmazione allo scopo di evitare che, pur in presenza di condizioni di equilibrio economico (nel singolo esercizio inciderebbe infatti quale costo non l'intero investimento, ma solo la quota di ammortamento di competenza), si determinino squilibri finanziari capaci di compromettere l'ordinata gestione del ciclo passivo e generare a loro volta oneri da ritardi nel sistema dei pagamenti.

2.2.– La "sterilizzazione degli ammortamenti" rappresenterebbe una significativa deroga alle disposizioni civilistiche operata dall'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011, ma essa rientrerebbe nel quadro delle scelte relative al trattamento contabile dei contributi in conto capitale, i quali rappresentano una specificità delle aziende sanitarie pubbliche.

Evidenzia infine che l'assegnazione di contributi in conto capitale da parte della Regione o da parte dello Stato (ex art. 20 della legge n. 67 del 1988) permetterebbe agli enti riceventi di avviare i lavori per la realizzazione delle opere, ma, spesso, i lavori da eseguire o l'attuazione del piano degli investimenti subirebbero variazioni sostanziali (per oggetto, tempi di

realizzazione ed importi) tali da rendere più opportuno che la correlazione tra la realizzazione dell'investimento e l'erogazione del contributo non influenzi la gestione ordinaria dell'azienda e non ne infici il risultato d'esercizio.

2.3.– Alla stregua delle considerazioni che precedono, il Presidente del Consiglio dei ministri, nella memoria depositata in prossimità dell'udienza, afferma che la norma censurata risulterebbe pienamente conforme ai parametri costituzionali invocati dal rimettente, proprio perché le peculiarità, innanzi evidenziate, che caratterizzano il sistema di finanziamento degli investimenti in campo sanitario, unitamente all'inderogabile esigenza di garantire l'erogazione dei LEA, darebbero conto e ragione della piena razionalità e congruità della disciplina derogatoria introdotta in materia contabile e di bilancio per le aziende sanitarie pubbliche.

Considerato in diritto

1.– Con l'ordinanza in epigrafe la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Campania, nell'ambito del procedimento di controllo del bilancio dell'Azienda sanitaria locale (ASL) di Caserta, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), in riferimento agli artt. 81 e 97, commi primo e secondo, della Costituzione, anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2, 3 e 32 Cost.

La norma censurata, che contiene principi di valutazione specifici del settore sanitario, disciplina le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'art. 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), del medesimo d.lgs. n. 118 del 2011, dei contributi in conto capitale ricevuti dalla Regione, dallo Stato e da altri soggetti pubblici e privati. Essa prevede che «i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati».

1.1.– La sezione rimettente assume, preliminarmente, di essere legittimata a sollevare questioni di legittimità costituzionale, a suo avviso sussistendo, nella fattispecie, i presupposti soggettivo e oggettivo per tale legittimazione. Al riguardo si sostiene che l'ambito entro cui si colloca la funzione di controllo esercitata dalla Corte dei conti sulle Regioni e sugli enti che compongono il Servizio sanitario nazionale (SSN), ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto-

legge 10 ottobre 2012, n. 174 (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 – il quale riproduce la formulazione e i contenuti dell'art. 148-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) – è un controllo di legittimità-regolarità. A tale proposito si richiama la sentenza di questa Corte n. 39 del 2014, con la quale è stato affermato che «il controllo finanziario attribuito alla Corte dei conti e, in particolare, quello che questa è chiamata a svolgere sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, va ascritto alla categoria del sindacato di legalità e di regolarità».

Inoltre, le questioni sollevate sarebbero rilevanti in quanto il rimettente è chiamato, nell'ambito del suddetto procedimento di controllo, ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174 del 2012, a «enunciare direttamente o indirettamente, in che termini la misura del patrimonio netto è stata modificata applicando la disciplina contabile generale (art. 2424 codice civile) e speciale (art. 29 del D.lgs. n. 118/2011) all'uopo prevista» e dubita della legittimità della norma censurata, la quale prevede la classificazione dei contributi di investimento nel patrimonio netto e il suo impiego in funzione di «sterilizzazione» dell'ammortamento dei cespiti acquisiti mediante i predetti contributi.

L'art. 29, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare, contribuirebbe a «determinare la effettiva dotazione del patrimonio netto (e quindi l'equilibrio dinamico e complessivo tra fonti ed impieghi, nella continuità degli esercizi) e l'effettivo flusso di variazione derivante del conto economico». In caso di declaratoria d'incostituzionalità della norma censurata si produrrebbe un'importante riduzione del patrimonio netto, che richiederebbe l'adozione di misure correttive, non solo per l'ente controllato, ma anche per gli organi tutori.

1.2.– Secondo la sezione rimettente, la norma censurata sarebbe in contrasto con il combinato disposto degli artt. 3, 81 e 97, primo comma, Cost., consentendo 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 tal modo, i predetti contributi sarebbero «valutati due volte: a) come "voce di patrimonio netto"; b) come "proventi" straordinari, utilizzabili per annullare i costi di ammortamento dei cespiti acquistati».

Tale tecnica, deviando sia dalla disciplina dettata dall'art. 2424 cod. civ., la quale non prevederebbe l'iscrizione di tali contributi nel patrimonio netto, sia dai principi contabili elaborati dalle associazioni di categoria professionale nazionali ed internazionali – segnatamente, dall'Organismo italiano di contabilità (OIC), dall'International Accounting Standards Commitee (International Accounting Standard - IAS), dall'International Accounting Standard Board (International Financial Reporting Standard - IFRS), dall' International Public Sector Accounting Standards (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) – condurrebbe a considerare il finanziamento dell'acquisto dei beni durevoli delle aziende sanitarie «un onere/dovere diretto del sistema della finanza pubblica allargata (regione e indirettamente, lo Stato) e non già un obiettivo del ciclo aziendale dell'Ente sanitario e della sua sostenibilità».

La «sterilizzazione» dell'ammortamento, prevista dalla norma censurata, determinerebbe la copertura degli ammortamenti mediante una riduzione della voce di contributi iscritta al patrimonio netto, in tal modo alterando il risultato del conto economico che non sarebbe più in grado di esprimere il reale andamento dell'esercizio. Ciò impedirebbe di determinare l'esatta perdita (o utile) e quindi, in ultima analisi, lo stesso equilibrio dinamico del bilancio delle aziende sanitarie rendendo non veritiero il valore del patrimonio netto (Pn). Infatti, la

contabilizzazione dei contributi dalla Regione nel Pn dell'ente controllato avrebbe l'effetto paradossale di farlo crescere in modo improprio nel periodo di ammortamento, rendendo opachi – e sviando dalla loro funzione – entrambi i saldi della contabilità economico-patrimoniale: il patrimonio netto e il risultato di esercizio.

1.3.– L'art. 29, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011, in ragione della sua incoerenza interna ed esterna, si porrebbe, inoltre, in contrasto con la clausola generale dell'equilibrio di bilancio (artt. 81 e 97, primo comma, Cost.), nella misura in cui ne violerebbe i presupposti, consistenti: «a) nella ragionevolezza delle scelte del Legislatore, in termini di tassonomia contabile e quindi b) nella "sincerità" stessa del bilancio (e dei suoi saldi) e di conseguenza nei suoi stessi scopi fondamentali».

Ad avviso del rimettente, la norma censurata conterrebbe una scelta legislativa irrazionale che, oltre a tradire la logica generale della contabilità economico-patrimoniale, si porrebbe in contrasto con le fondamentali funzioni della contabilità pubblica, non consentendo di verificare se sussistano effettivamente le risorse nello stato patrimoniale e gli equilibri di conto economico, in grado di garantire, nella continuità degli esercizi, la prosecuzione dell'attività aziendale e l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA).

Il difetto di ragionevolezza ridonderebbe in un difetto di chiarezza e coerenza tassonomica dei saldi di bilancio, che si tradurrebbe in un fattore di inefficienza dei sistemi sanitari regionali. Ciò esporrebbe il diritto alla salute, al cui servizio vi sarebbero i doveri di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., al rischio di prestazioni sotto il «minimum standard» e, col tempo, a un'erosione ulteriore degli equilibri di bilancio per difetto di competitività, aumento della mobilità passiva e conseguente riduzione dei ricavi.

La mancanza di chiarezza impedirebbe anche il corretto funzionamento della "contabilità di mandato" nei confronti dei cittadini.

In sostanza, la norma censurata si porrebbe in contrasto con le fondamentali funzioni della contabilità pubblica, non consentendo di verificare se sussistono effettivamente le risorse nello stato patrimoniale e gli equilibri di conto economico, in grado di garantire, nella continuità degli esercizi, la prosecuzione dell'attività aziendale e l'erogazione dei LEA.

La violazione dei presupposti dell'equilibrio di bilancio determinerebbe, a sua volta, «la lesione di valori e scopi costituzionali, in una relazione di intrinseca strumentalità del primo ai secondi: la clausola generale dell'equilibrio dei bilanci pubblici, infatti, [implicherebbe] ex se la necessità del rispetto di fondamentali valori costituzionali, quali la riconduzione dell'esercizio del potere alla legittimazione democratica, tramite l'accountability, e la solidarietà intra e inter-generazionale». In tale evenienza, laddove quindi il «diritto sul bilancio», a causa di una violazione del precetto dell'equilibrio, pregiudichi il conseguimento di tali valori, si produrrebbe altresì una violazione dell'art. 97, secondo comma, Cost.

1.4.– La sezione rimettente ritiene che la norma censurata contrasti anche con l'art. 3 Cost., sia come parametro di ragionevolezza della legge – insieme al buon andamento di cui all'art. 97, secondo comma, Cost. – sia come principio che impone l'uguaglianza delle prestazioni costituzionalmente necessarie. La norma sospettata d'illegittimità determinerebbe, infatti, un diretto pregiudizio alla capacità del bilancio di assicurare l'uguaglianza sostanziale, di garantire l'adempimento dei doveri di solidarietà e, con riguardo al diritto alla salute, un'eguale erogazione dei LEA su tutto il territorio nazionale.

1.5.– È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha concluso nel senso della non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate.

A suo avviso, la norma censurata sarebbe espressione di una scelta «normativo-contabile coerente rispetto al vigente assetto legislativo del finanziamento degli enti sanitari e razionale – e costituzionalmente legittima – nella misura in cui mira a garantire, in campo sanitario, l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza».

L'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 avrebbe disposto, per gli enti del Servizio sanitario nazionale (SSN), un regime derogatorio dell'ammortamento pluriennale rispetto alla ordinaria disciplina civilistica dettata dagli artt. 2426 e seguenti cod. civ. La "sterilizzazione degli ammortamenti", ha inoltre argomentato l'Avvocatura nella memoria depositata successivamente, rappresenterebbe la più «significativa deroga alle disposizioni civilistiche operata dall'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 e il più specifico dei trattamenti contabili dei bilanci degli enti del SSN per l'impatto che esso produce sul patrimonio netto e sui conti economici: in pratica, [verrebbe] infatti creata una posta di conto capitale "fittizia", utilizzata per sterilizzare gli ammortamenti».

Tale deroga rientrerebbe nel quadro delle scelte relative al trattamento contabile dei contributi in conto capitale, costituenti una specificità delle aziende sanitarie pubbliche, e sarebbe finalizzata a evitare che i predetti enti effettuino investimenti con finanziamenti correnti senza la dovuta programmazione dei relativi flussi di cassa. Quest'ultima ipotesi, favorita dall'assenza di risorse in conto capitale e dal mancato tempestivo rifinanziamento nel bilancio dello Stato, se attuata, provocherebbe squilibri finanziari, ritardi nel sistema dei pagamenti dei debiti commerciali e maggiori oneri da interessi moratori.

La norma censurata risulterebbe pienamente conforme ai parametri costituzionali evocati dal rimettente, proprio perché le peculiarità che caratterizzano il sistema di finanziamento degli investimenti in campo sanitario e l'esigenza di garantire l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza darebbero conto e ragione della razionalità e congruità della disciplina derogatoria introdotta in materia contabile per le aziende sanitarie pubbliche.

Ad avviso del Presidente del Consiglio dei ministri, il meccanismo dettato dalla norma censurata permetterebbe, contrariamente a quanto affermato dal rimettente, di garantire l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza.

2.– Quanto alla legittimazione della Corte dei conti a sollevare l'incidente di costituzionalità nell'ambito della funzione di controllo, è stato già precisato che il sindacato previsto dall'art. 1, comma 7, del d.l. n. 174 del 2012 sui bilanci preventivi e successivi degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale «va ascritto alla categoria del sindacato di legalità e di regolarità – da intendere come verifica della conformità delle (complessive) gestioni di detti enti alle regole contabili e finanziarie – e ha lo scopo, in una prospettiva non più statica (com'era il tradizionale controllo di legalità-regolarità), ma dinamica, di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire l'equilibrio del bilancio e il rispetto delle regole contabili e finanziarie. […L]'accertamento, da parte delle sezioni regionali della Corte dei conti, delle carenze di maggiore gravità elencate dal comma stesso, fa sorgere l'obbligo, in capo all'ente controllato, di adottare i provvedimenti di modificazione del bilancio o del rendiconto necessari per la rimozione delle irregolarità e il ripristino degli equilibri di bilancio. Lo stesso comma 7 prevede poi […] che l'inosservanza di detto obbligo, per la mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o per la inadeguatezza degli stessi, ha l'effetto di precludere l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Si tratta, dunque, di effetti − attribuiti dalla disposizione impugnata alle pronunce di accertamento della Corte dei conti − chiaramente cogenti nei riguardi degli enti del Servizio sanitario nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi a questi imposti, inibitori, pro parte, dell'efficacia dei bilanci da essi approvati. Siffatti esiti del controllo sulla legittimità e sulla regolarità dei conti degli enti del Servizio sanitario nazionale sono volti a evitare danni irreparabili agli equilibri di bilancio di tali enti. Essi comportano, in

tutta evidenza, una limitazione dell'autonomia degli enti del Servizio sanitario nazionale, che, tuttavia − come questa Corte ha già incidentalmente rilevato nella sentenza n. 60 del 2013 − si giustifica "in forza del diverso interesse alla legalità costituzionale-finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito […] in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost.", anche in considerazione delle esigenze di rispetto dei vincoli posti dal diritto dell'Unione europea» (sentenza n. 39 del 2014).

È stato ulteriormente affermato che il sindacato sui bilanci degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, unitamente alla parifica dei rendiconti regionali, appartiene al genere dei controlli di legittimità-regolarità (sentenze n. 40 del 2014 e n. 60 del 2013).

Il connotato di legittimità-regolarità di tali controlli – quando la Corte dei conti deve applicare diposizioni di legge o aventi forza di legge – viene peraltro assimilato, ai fini dell'impulso al sindacato di legittimità costituzionale, all'attività giurisdizionale. Infatti, le relative pronunce interdittive della spesa attribuite alla magistratura contabile, quando sussista una lesione al principio di equilibrio del bilancio o agli altri parametri costituzionali di natura finanziaria, incidono sulle situazioni soggettive degli enti sottoposti al controllo e possono colpire incidentalmente anche altri soggetti, sicché , in conformità al principio sancito dalla sentenza n. 39 del 2014 per cui, laddove le deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti incidano su dette posizioni soggettive, deve essere riconosciuta ai soggetti controllati «la facoltà di ricorrere agli ordinari strumenti di tutela giurisdizionale previsti dall'ordinamento, in base alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli articoli 24 e 113 della Costituzione, espressamente qualificate come principi supremi dell'ordinamento».

Gli elementi di tale connotato paragiurisdizionale sono già stati sintetizzati nella sentenza di questa Corte n. 89 del 2017, e sono così riassumibili:

a) applicazione di parametri normativi;

b) giustiziabilità del provvedimento di controllo: l'art. 1, comma 7, del d.l. n. 174 del 2012, «allo scopo di assicurare l'effettività dei controlli finanziari della Corte dei conti, ha attribuito alle pronunce di accertamento delle sezioni regionali di controllo della stessa Corte, da esso previste, effetti non meramente collaborativi – come quelli che rimettono agli stessi enti controllati l'adozione delle misure necessarie a rimuovere le irregolarità o le disfunzioni segnalate – ma imperativi nei riguardi degli enti del Servizio sanitario nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi imposti, inibitori dell'azione amministrativa degli stessi enti. Tali pronunce delle sezioni regionali della Corte dei conti possono, perciò, ledere le situazioni giuridiche soggettive degli enti del Servizio sanitario nazionale» (sentenza n. 39 del 2014). Ne consegue che, a tutela delle situazioni giuridiche coinvolte, il legislatore ha previsto con l'art. 11, comma 6, lettera e), del d.lgs. n. 174 del 2016, la possibilità di ricorrere davanti alle sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti in ossequio al fondamentale principio di difesa contenuto nell'art. 24 Cost.;

c) pieno contraddittorio con l'ente controllato sia nell'ambito del sindacato di legittimità-regolarità che nell'eventuale giudizio impugnatorio di cui alla lettera precedente, nell'ambito del quale è coinvolto anche il pubblico ministero contabile «a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale […]. D'altronde, sul piano sostanziale, il riconoscimento di tale legittimazione [al giudizio costituzionale] si giustifica anche con l'esigenza di ammettere al sindacato della Corte costituzionale leggi che, come nella fattispecie in esame, più difficilmente verrebbero, per altra via, ad essa sottoposte" (sentenza n. 226 del 1976)» (sentenza n. 89 del 2017).

In definitiva, nel sindacato di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti territoriali e degli enti del Servizio sanitario nazionale «la situazione è, dunque, analoga a quella in cui si trova un

qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono» (sentenza n. 226 del 1976). Pertanto, pur non essendo un procedimento giurisdizionale in senso stretto, «ai limitati fini dell'art. 1 della legge cost. n. 1 del 1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, [l'attività della] Corte dei conti è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico. Il controllo effettuato dalla Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo» (sentenza n. 181 del 2015).

3.– In punto di rilevanza, il giudice a quo, per quanto concerne il trattamento dei contributi in conto capitale nell'ambito del conto economico e dello stato patrimoniale, richiama diffusamente le diverse metodologie prospettate dai principi contabili OIC, IAS/IFRS e IPSAS, evidenziando l'alternatività di una possibile scelta tra un "metodo reddituale" e un "metodo patrimoniale", con alcune ulteriori sotto-divisioni e precisazioni. Metodi che sarebbero tutti compatibili con i principi della contabilità aziendale, i quali, viceversa, sarebbero violati dalla disposizione di cui si dubita.

Secondo il rimettente, benché gli enti del Servizio sanitario nazionale adottino il sistema di contabilità di diritto comune, la divaricazione dal modello civilistico – consentita dalla disposizione censurata – potrebbe portare a trasformare «situazioni di squilibrio in forme di equilibrio "simulato" […], con ciò vanificando la portata precettiva della regola costituzionale che impone al bilancio di fornire costantemente una rappresentazione veritiera e congrua della realtà».

Il vizio di costituzionalità risiederebbe quindi nella particolare regola dettata sul punto dall'art. 29, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011; l'espunzione di tale deroga al regime civilistico, attraverso la dichiarazione di illegittimità costituzionale, consentirebbe – in virtù del rinvio al codice civile e, per esso, ai principi contabili nazionali e internazionali – la riespansione delle regole generalmente applicabili ai soggetti tenuti alla contabilità economica. In questa prospettiva il giudice a quo assume che tutte le possibili regole tecniche che disciplinano il trattamento dei contributi in conto capitale, quali esse siano e pur nell'alternatività delle soluzioni formulate – regole che tornerebbero a trovare applicazione in seguito all'accoglimento della questione di legittimità costituzionale – potrebbero soddisfare i principi di chiarezza e di sincerità del bilancio e garantirebbero il rispetto dei parametri costituzionali evocati.

Così prospettate, le questioni sollevate sono rilevanti e superano il vaglio di ammissibilità.

4.– Nel merito, tuttavia, esse non sono fondate.

Sebbene riferite a plurimi parametri, le stesse possono essere esaminate congiuntamente, in quanto procedono tutte dal medesimo presupposto, secondo cui l'irragionevolezza della scelta tecnica recata dall'art. 29, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 118 del 2011 renderebbe inattendibili i conti degli enti del Servizio sanitario nazionale e sarebbe in contrasto con i principi di equilibrio di bilancio e di buon andamento.

La norma censurata stabilisce che i contributi in conto capitale «sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove i predetti contributi siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, essi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. […] Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di

immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati».

Tale disposizione non si discosta dal principio generale della contabilità, già precisato da questa Corte (sentenza n. 49 del 2018), secondo cui l'acquisto di beni durevoli e infrastrutturali deve essere di regola accompagnato da un piano di ammortamento per consentire che il costo del bene sia ripartito proporzionalmente negli esercizi in cui esso genera utilità. La particolarità della fattispecie in esame sta nel fatto che l'acquisizione del bene durevole viene finanziata a fondo perduto da Stato, Regione o soggetti terzi.

Con riguardo alle censure del rimettente occorre innanzitutto ricordare che tale norma non è l'unica disposizione di legge che introduce per gli enti del Servizio sanitario nazionale una regola speciale rispetto a quelle che disciplinano la contabilità tenuta dai soggetti economici privati.

Pur prescindendo da richiami tecnici della materia, che sono di notevole ampiezza e complessità, giova rammentare che l'esigenza di una normativa analitica – in grado di rendere applicabile la contabilità economico-patrimoniale agli enti del Servizio sanitario nazionale senza snaturarne il carattere di enti erogatori di servizi pubblici – è emersa fin dall'inizio del processo di aziendalizzazione della sanità avviato con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421).

Tanto è avvenuto con l'adozione di una normativa di dettaglio, evolutasi in oltre quindici anni attraverso atti ministeriali, più volte aggiornati, spesso punto di incontro tra opinioni diverse espresse da un'amplissima letteratura specialistica, alimentata dalle difficoltà applicative della nuova contabilità di fronte a esigenze assai diverse da quelle delle comuni realtà commerciali.

Il d.lgs. n. 118 del 2011, gli allegati e gli schemi di bilancio sono, quindi, il punto di arrivo di numerose scelte di tecnica contabile dirette a garantire una effettiva armonizzazione dei bilanci degli enti del Servizio sanitario nazionale.

4.1.– Ciò premesso, non può essere condiviso l'assunto del rimettente secondo cui l'art. 2424 cod. civ. sarebbe norma interposta degli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. rilevante per calcolare l'equilibrio del bilancio. La peculiarità del Servizio sanitario nazionale è alla base della norma speciale che regola questo profilo della disciplina generale degli enti che ne fanno parte. Non è altresì condivisibile, per evidente rapporto di conseguenzialità con quanto detto, che le regole tecniche di OIC, IAS/IFRS ed IPSAS siano cogenti e, men che meno, equivalenti per le finalità di controllo di bilancio che il rimettente assume.

In realtà il rapporto tra l'art. 2424 cod. civ. e l'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 non è quello tra norma interposta degli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. e disciplina statale di dettaglio bensì un semplice rapporto di specialità nell'ambito del quale la disciplina del suddetto art. 29 prevale su quella dettata dal codice civile.

La ragione della disciplina speciale va rinvenuta essenzialmente nella diversa finalità del servizio pubblico rispetto a quella dell'attività commerciale.

Con riguardo a quest'ultima, le tecniche di redazione dei bilanci sono strettamente collegate allo scopo di lucro e alla scelta del regime fiscale più appropriato per gli imprenditori.

Nell'ambito del Servizio sanitario nazionale, invece, la finalità prevalente è quella di assicurare le prestazioni indefettibili e le ulteriori prestazioni (nei limiti della sostenibilità) alle migliori condizioni qualitative e quantitative.

Pertanto, la doglianza del rimettente – secondo cui la contabilizzazione dei contributi a fondo perduto nel patrimonio netto avrebbe l'effetto, asseritamente contrario ai parametri evocati, di far crescere in modo improprio detto patrimonio nel periodo di ammortamento, rendendo opachi e sviando dalla loro funzione entrambi i saldi della contabilità economico-patrimoniale, e cioè il patrimonio netto e il risultato di esercizio – non è fondata, alla luce del sistema complessivo di finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

4.2.– Tale sistema prevede sostanzialmente due tipologie di finanziamento: contributi in conto esercizio destinati a finanziare indistintamente la spesa per l'erogazione dei LEA ed eventualmente, sulla base di un giudizio di sostenibilità, ulteriori servizi sanitari; contributi in conto capitale riservati all'acquisto di beni durevoli e alla realizzazione di infrastrutture.

Il primo tipo di finanziamento è articolato, nella dinamica del bilancio dell'ente, in modo non dissimile da quel che avviene negli enti locali relativamente al rapporto tra entrate correnti e spese correnti (rimanendo fermo che nell'ambito delle spese correnti è indefettibile l'integrale finanziamento dei LEA).

Il secondo, invece, è inquadrato nell'ottica di una programmazione centralizzata attraverso l'interazione tra Stato, Regione ed ente, nell'ambito della quale vengono individuati i progetti di investimento suscettibili di un'attuazione tendenzialmente uniforme ed appropriata in una prospettiva nazionale.

In buona sostanza, la vigente formulazione dell'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 caratterizza i beni durevoli e le dotazioni infrastrutturali come componenti della produzione del Servizio sanitario nazionale e degli altri enti in un contesto integrato. In particolare, la lettera b) del comma 1 dell'art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 stabilisce che «a partire dall'esercizio 2016 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione».

Tale prescrizione contabile risponde all'esigenza di una programmazione funzionalmente coordinata in relazione alla quale non può essere, di regola, incoraggiata un'iniziativa individuale da parte dei singoli enti.

In proposito, deve essere condivisa la tesi del Presidente del Consiglio dei ministri secondo cui il medesimo art. 29 del d.lgs. n. 118 del 2011 prevede un regime di favore per i bilanci degli enti sanitari laddove essi utilizzino i contributi in conto capitale per gli acquisti dei beni, sia consentendo un ordinario periodo di ammortamento, sia sgravando il bilancio d'esercizio dall'onere delle relative quote di ammortamento, attinte dal patrimonio netto. La finalità di tali norme è quella di evitare che gli enti che realizzano investimenti a valere sul finanziamento corrente lo facciano – come storicamente avvenuto – al di fuori di un'attenta programmazione dei relativi flussi di cassa poiché quando i ricavi ordinari finanzino gli investimenti, questi devono sottostare ad un'attenta programmazione allo scopo di evitare che si determino squilibri finanziari capaci di compromettere l'ordinata gestione del ciclo passivo e generare a loro volta oneri da ritardi nel sistema dei pagamenti.

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.

L'intero ammortamento nell'esercizio di acquisizione costituisce in verità un disincentivo piuttosto che una preclusione indefettibile, perché non è prevista una vera e propria sanzione a carico degli enti che utilizzano i contributi in conto esercizio per investimenti e beni durevoli. E

anche l'assenza di una sanzione specifica trova spiegazione, poiché vi possono essere delle situazioni imprevedibili o di emergenza nel corso delle quali l'improvvisa necessità di beni durevoli può richiedere un finanziamento aggiuntivo in conto esercizio. Può capitare, infatti, che, anche sulla base del monitoraggio svolto dai Tavoli tecnici di verifica, emergano gravi carenze nell'erogazione dei LEA, cui occorre immediatamente porre rimedio attraverso erogazioni aggiuntive.

Nell'ambito delle finalità del servizio, siano esse tanto di natura ordinaria, che di carattere eccezionale o emergenziale, sono impiegati sia beni di consumo corrente, sia i beni durevoli, e l'equilibrato impiego di tali componenti deve essere caratterizzato dalla leale cooperazione tra Stato e Regioni. Questa Corte ha affermato in proposito che «in sede di programmazione finanziaria i costi unitari fissati [per l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza devono] essere sviluppati sulla base del fabbisogno storico delle singole realtà regionali e sulle altre circostanze, normative e fattuali, che incidono sulla dinamica della spesa per le prestazioni sanitarie. Successivamente tale proiezione estimatoria [deve essere] aggiornata in corso di esercizio sulla base delle risultanze del monitoraggio del Tavolo tecnico di verifica» (sentenza n. 62 del 2020). In questa prospettiva è stato già individuato il contenuto del principio di leale cooperazione tra Stato e Regione con riguardo alla concreta garanzia dei LEA: «spetta al legislatore predisporre gli strumenti idonei alla realizzazione ed attuazione di essa, affinché la sua affermazione non si traduca in una mera previsione programmatica, ma venga riempita di contenuto concreto e reale», impegnando le Regioni a collaborare nella separazione del fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità finanziaria (sentenza n. 169 del 2017). Infatti, «mentre di regola la garanzia delle prestazioni sociali deve fare i conti con la disponibilità delle risorse pubbliche, dimensionando il livello delle prestazioni attraverso una ponderazione in termini di sostenibilità economica, tale ponderazione non può riguardare la dimensione finanziaria e attuativa dei LEA, la cui necessaria compatibilità con le risorse è già fissata attraverso la loro determinazione in sede normativa» (sentenza n. 62 del 2020).

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, la quale in concreto non assume rilevanza quando si verificano criticità nella funzionalità del sistema regionale.

Alla luce di quanto esposto, e ferma la possibilità di deroghe ispirate alle circostanze precedentemente citate, la 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».

4.3.– In sostanza, quella che il giudice rimettente definisce come "ibridazione" delle regole di contabilità economica e di contabilità finanziaria 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'appropriata 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.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), sollevate, dalla Corte dei conti – sezione regionale di controllo per la Campania, in riferimento agli artt. 81 e 97, commi primo e secondo, della Costituzione, anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2, 3 e 32 Cost., con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 maggio 2020.

F.to:

Marta CARTABIA, Presidente

Aldo CAROSI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 21 luglio 2020.

Il Cancelliere

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.