



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL LAZIO

composta dai magistrati:

Antonio MEZZERA	presidente
Laura d'AMBROSIO	consigliera
Mauro NORI	consigliere
Francesco SUCAMELI	consigliere relatore
Ottavio CALEO	referendario
Marinella COLUCCI	referendaria
Giuseppe LUCARINI	referendario

nel giudizio, ai sensi del combinato disposto dell'art. 20 della l. n. 243/2012, dell'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012 nonché ai sensi dell'art. 11 comma 6 del Codice di giustizia contabile, avente ad oggetto il ciclo di bilancio dell'Azienda sanitaria locale di Latina, attraverso l'analisi delle annualità 2017-2019,

ha emanato la presente

PRONUNCIA DI ACCERTAMENTO

VISTI gli artt. 32, 81, 97, 100, 103 e 119 della Costituzione;

VISTO il t.u. delle leggi sulla Corte dei conti 12 luglio 1934, n. 1214;

VISTO il 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 della l. 5 maggio 2009, n. 42;*

VISTA la l. 24 dicembre 2012, n. 243, *Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, comma 6, della Costituzione;*

VISTO il d.l. 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*, conv. dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO il d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174, codice di giustizia contabile e, in particolare, l'art. 11 e gli artt. 127 e seguenti;

VISTA l'istanza del 27 dicembre 2021, con la quale il magistrato istruttore ha chiesto il deferimento in adunanza pubblica dell'Asl a norma dell'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 50/2021 che, in pari data, ha: a) trasmesso la relazione di deferimento all'ente e al Collegio sindacale; b) esteso il contraddittorio alla Regione Lazio quale 'parte interessata' dagli effetti di legge del controllo, ai sensi degli artt. 124 e 127, comma 1, c.g.c.; c) fissata l'adunanza pubblica del 26 gennaio 2022 da remoto; d) indicato il termine per eventuali memorie per il 19 gennaio 2021;

VISTA l'ordinanza n. 1/2022 con cui l'adunanza pubblica è stata rinviata al 9 febbraio 2022, con data per memorie fissata al 2 febbraio;

VISTE le memorie: a) della Regione Lazio, depositata il 2 febbraio 2022; b) del Collegio sindacale, depositata il 2 febbraio 2022; c) della Direzione generale dell'ente, letta in udienza, e depositata il giorno stesso dell'udienza;

VISTA l'ordinanza a verbale, con cui è stata rigettata la richiesta regionale di integrazione del contraddittorio, rivolta al Governo e ai suoi organi, quale soggetto che si è avvalso del potere sostitutivo previsto dall'art. 120 della Costituzione e dall'art. 2, comma 88, della l. n. 191/2009;

UDITI, nell'adunanza pubblica, per l'ente sanitario: la direttrice generale, Silvia Cavalli; la direttrice amministrativa, Sabrina Cenciarelli, la dirigente dell'Unità operativa complessa (Uoc) Bilancio e contabilità, Tiziana Baseggio; per il Collegio sindacale: il presidente Vittorio Bevilacqua e i componenti Angelarita Guerra e Francesco Lucà; c) per la Regione, Daniele Leodori, assessore al Bilancio; Alessio D'Amato, assessore alla Sanità; Massimo Annichiarico, Direzione Salute e integrazione socio-sanitaria, Marilù Saletta, Area Risorse finanziarie del Servizio sanitario regionale della Direzione Salute e integrazione socio-sanitaria; Fabrizio Ferri, Area Monitoraggio e raccordo del bilancio delle risorse del sistema sanitario della Direzione

regionale Bilancio, governo societario, demanio e patrimonio; Marco Marafini, Direzione regionale Bilancio, governo, demanio e patrimonio;
UDITO il relatore Francesco Sucameli;

FATTO

1. Il bilancio dell'Asl di Latina è stato oggetto di un'istruttoria avente ad oggetto la verifica del ciclo e i suoi equilibri. Essa si è svolta prendendo a riferimento i consuntivi (e i questionari del sistema Con.te) sino al 2019, poiché il bilancio 2020 è stato approvato quando gli approfondimenti istruttori erano ormai in uno stato avanzato. I documenti sono stati utilizzati per analizzare e verificare la legittimità dei processi di rappresentazione contabile, allo scopo di individuare eventuali irregolarità che incidono sull'effettiva rappresentazione dello stato degli equilibri, fermo restando il principio generale della intangibilità della rendicontazione già approvata.

Letti i questionari e la documentazione di bilancio disponibile in Bdap e nelle altre banche dati consultabili è emerso un anomalo e sistematico pareggio del conto economico.

1.1. Il magistrato ha quindi avviato l'attività istruttoria (C.d.c. n. 4060 del 13 maggio 2021, doc. 1 del fascicolo d'ufficio, e n. 7903 del 4 novembre 2021, doc. 2 f.u.) per acquisire informazioni e chiarimenti in merito a diverse criticità riguardanti in particolare: a) il risultato di esercizio; b) la struttura del patrimonio netto variata per impatto della svalutazione/compensazione di partite di debito e credito con enti accreditati e con pubbliche amministrazioni; c) la dinamica dei pagamenti dei debiti e d'implementazione della cassa nei rapporti con la Regione.

1.2. L'Asl ha risposto con le note n. U0054808 del 21 giugno 2021 (C.d.c. n. 4847 del 21 giugno 2021, doc. 3 f.u.) e n. U0102461 del 26 novembre 2021 (C.d.c. n. 8936 del 29 novembre 2021, doc. 4 f.u.).

1.3. Con separate note hanno risposto il Collegio sindacale (C.d.c. n. 4805 del 16 giugno 2021, doc. 5 f.u., e n. 9137 del 10 dicembre 2021, doc. 6 f.u.) e la Regione, n. 1038014 del 14 dicembre 2021 (C.d.c. n. 9189 del 15 dicembre 2021, doc. 7 f.u.).

1.4. Dagli atti è emerso che l'organizzazione dei processi contabili dell'Asl si basa su una disciplina elaborata dalla Regione che ha generato un impianto normativo autonomo dedicato alle proprie aziende sanitarie contenuto in decreti del commissario *ad acta* (Dca) e in delibere della Giunta regionale di natura regolamentare, in circolari

e linea guida (*soft law*), che, per l'Asl, costituiscono la disciplina contabile di riferimento per la costruzione/redazione del bilancio.

1.5. La Regione Lazio è in piano di rientro ex art. 1, comma 180, della l. n. 311/2004 dal 28 febbraio 2007, a causa di un sensibile disavanzo sanitario. Dal 2008 fino al 2020, con i poteri stabiliti dall'art. 2, comma 83, della l. n. 191/2009, la Regione è stata altresì soggetta a commissariamento governativo, ai sensi dell'art. 120 della Costituzione limitatamente al comparto sanitario (delibera del Consiglio dei ministri del 5 marzo 2020, doc. 8 f.u.). La funzione di commissario *ad acta* è stata svolta dal Presidente della Regione *pro tempore*.

1.6. La disciplina contabile *ad hoc* riguarda: a) le modalità di quantificazione del risultato di esercizio (Dca n. 52/2017 e successive linee guida, doc. 9 f.u.); b) le modalità di stralcio di debiti e crediti anteriori al 1° gennaio 2015 (Dca n. 521/2018 e successive modifiche, estensioni e circolari attuative, doc. 10 f.u.).

1.6.1. Il primo ordine di fonti amministrative stabilisce la regola per cui il risultato di esercizio, per pareggiare, deve essere 'regolato' mediante meccanismi di compensazione della ripartizione del Fondo sanitario regionale (Fsr), prima delle verifiche ex art. 30 del d.lgs. n. 118/2011.

1.6.2. Il secondo ordine di fonti ha riaperto le scritture di conversione alla nuova contabilità armonizzata (con il calcolo di una posta iniziale del patrimonio, denominata fondo di dotazione) procedendo al costante aggiornamento di tale voce per registrare direttamente gli effetti della revisione dei debiti-crediti anteriori al 1° gennaio 2015 senza passare dal conto economico e dal risultato di esercizio.

2. Il deferimento, pertanto, da un lato, ha riguardato dubbi di corretta esecuzione di tali direttive contabili regionali. La questione posta attiene alla congruità delle operazioni di stralcio e le interazioni di queste con il fondo svalutazione crediti, alla luce dei principi di prudenza e veridicità. Per altro verso, la relazione di deferimento dubita della stessa legittimità della disciplina regionale, con la conseguente necessità di dovere ritenere illegittime, a valle, le poste contabili dei bilanci dell'Asl determinate in applicazione della stessa. Infatti, la disciplina dei Dca, delle delibere di giunta, delle linee guida e delle circolari connesse non appare in linea con i principi di autonomia 'imprenditoriale' e di bilancio del sistema sanitario (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992) e con le norme sulla contabilità armonizzata di cui al d.lgs. n. 118/2011.

2.1. Si è, pertanto, esteso il contraddittorio anche alla Regione, poiché l'eventuale accertamento di un'illegittima rappresentazione del bilancio dell'Asl determinerebbe effetti sulla Regione medesima, a doppio titolo: 1) in ordine alla necessità di ritiro degli atti amministrativi illegittimi ed eventualmente disapplicati; 2) in merito alla necessità di rivedere il calcolo di partite *intercompany* con la Regione, in particolare con la Gestione sanitaria accentrata (Gsa).

2.2. La Gsa è un ufficio regionale privo di autonomia giuridica, ma dotata di autonomia contabile, la quale opera sotto il controllo diretto della Regione (artt. 22-24 del d.lgs. n. 118/2011) alla stregua di una capogruppo contabile del sistema sanitario. In quest'ottica, l'illegittimità delle poste di regolazione dei rapporti con la Gsa può avere impatto sul bilancio sanitario regionale (art. 32 del d.lgs. n. 118/2011). La Regione, inoltre, è soggetta, con il suo bilancio, ai controlli sui saldi, ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012.

2.3. Pertanto, si è esteso il contraddittorio, notificando la relazione di deferimento anche alla Regione, in modo da consentire all'ente di potere dedurre sul *thema* del giudizio fissato nella relazione istruttoria.

2.4. La Regione, a sua volta, ha chiesto di integrare il contraddittorio con il Governo e i suoi organi competenti, formalmente titolari dell'organo regionale nel periodo del commissariamento ex art. 2 della l. n. 191/2009. La richiesta è stata rigettata con ordinanza letta in udienza e posta a verbale ai sensi degli artt. 38 e 40 del codice di giustizia contabile.

3. Nel merito, la disciplina regionale impatta sul risultato finale di conto economico attraverso specifiche linee guida emanate a valle di un Dca (n. 52/2017, doc. 9 f.u.) secondo cui la *"Regione ha (...) ravvisato la necessità di sviluppare una nuova metodologia per la ripartizione del Fsr indistinto tra le aziende del Servizio sanitario regionale (Ssr), anche in considerazione delle novità introdotte dal Patto per la salute 2014-2016"*, sicché, *"in attuazione del decreto del ministro della salute del 21 giugno 2016, recepito con il Dca n. 273/2016 di individuazione delle aziende, in sede di riparto del fondo sarà necessario prevedere un accantonamento in misura pari alla somma degli scostamenti negativi delle aziende sottoposte ai piani di rientro e al differenziale derivante dal ricalcolo dei ricavi in applicazione al d.m. 21 giugno 2016"*.

Queste linee guida sono contenute, per le annualità successive, nei seguenti documenti: a) n. 270854 del 10 maggio 2018, *Linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio 2017* (doc. 11 f.u.); b) n. 387242 del 21 maggio 2019, *Linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio 2018* (doc. 12 f.u.); c) n. 457072 del 26 maggio 2020, *Linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio 2019* (doc. 13 f.u.); d) n. 360619 del 21 aprile 2021, *Linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio 2020* (doc. 14 f.u.).

3.1. L'analisi della documentazione ha evidenziato la sistematica applicazione del processo contabile *standard* comune alle indicazioni regionali. La Regione, in concomitanza con l'invio delle linee guida per la chiusura dei bilanci d'esercizio, invia un cronoprogramma attraverso il quale stabilisce le fasi di attività e le relative scadenze, secondo il seguente schema tipo: a) caricamento del piano dei conti su Siges; b) invio della documentazione *standard* e di dettaglio; c) caricamento del piano dei conti su Siges *post* verifiche; d) adozione della delibera di approvazione del bilancio di esercizio; e) relazione del Collegio sindacale.

3.1.1. In base allo schema riportato, gli operatori delle aziende sanitarie provvedono, entro i tempi cadenzati dalla Regione, a caricare i dati sul sistema informatico regionale (Siges). L'inserimento dei dati di bilancio consente alle aziende di trasmettere gli stessi, periodicamente, alla Regione, di validarli e certificarli e all'amministrazione regionale di monitorare le informazioni e predisporre i modelli necessari per i conseguenti adempimenti.

3.1.2. Nel rispetto dell'equilibrio economico-finanziario, i componenti positivi e negativi di reddito inviati alla Regione attraverso il caricamento del 'bilancio di verifica' sul Siges determinano un saldo che, potenzialmente, potrebbe rappresentare un utile o una perdita, ma che non viene evidenziato nel bilancio approvato a fine anno, poiché 'compensato' da una variazione del Fsr trasferito. In pratica, la ripartizione del fondo, effettuata in via definitiva dopo la collazione dei vari bilanci provvisori, determina su ogni azienda una variazione dei ricavi da trasferimenti sufficienti a pareggiare il conto economico, che, in questo modo, chiude sistematicamente a zero.

4. Il Dca n. 521/2018, invece, prevede che le operazioni di stralcio di debiti e crediti insussistenti risalenti anteriormente al 1° gennaio 2015 non avvengano attraverso la

contabilizzazione di sopravvenienze negative e positive sul conto economico, ma direttamente a livello patrimoniale, nel fondo di prima dotazione.

4.1. L'Asl ha illustrato il procedimento contabile che viene replicato ogni anno e che dovrà proseguire fino a totale revisione delle poste finanziarie anteriori al 1° gennaio 2015.

La procedura originaria (Dca n. 521/2018, *Integrazione Dca nn. 69/2018 e 402/2018, Valutazione straordinaria delle partite contabili creditorie e debitorie iscritte nei bilanci degli enti del Ssr, Indicazioni operative sul trattamento contabile da seguire*), è stata infatti sistematicamente rinnovata.

Con il primo decreto commissariale, la Regione ha *“ritenuto necessario fornire delle indicazioni puntuali agli enti del Ssr per effettuare una valutazione straordinaria delle poste di credito e di debito iscritte nei propri stati patrimoniali, ivi compresi i fondi rischi a qualsiasi titolo iscritti”*.

Al punto 4 del provvedimento, si conferisce il mandato alle Asl, *“a partire dall'esercizio successivo a quello di iscrizione dei fondi di accantonamento di cui ai commi precedenti, di effettuare, annualmente, una rivalutazione delle relative partite debitorie e creditorie, con contestuale aggiornamento dei relativi fondi”*.

4.2. Secondo il procedimento contabile previsto dal Dca n. 521, gli enti del Ssr sono tenuti a una procedura contabile in cinque passaggi: 1) effettuare, entro il termine di approvazione del bilancio di esercizio 2018, una valutazione straordinaria di esigibilità delle poste di credito e di sussistenza di quelle di debito iscritte nei propri stati patrimoniali, compresi i fondi rischi a qualsiasi titolo iscritti, eseguita nell'ottica di garantire per ciascuna partita la sussistenza dei presupposti documentali dell'obbligazione, per il loro mantenimento nella contabilità aziendale; 2) stornare, con contropartita 'fondo di dotazione', le partite contabili che, a seguito della valutazione straordinaria, risultino insussistenti o inesigibili, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015; 3) stornare, con contropartita 'fondo di dotazione', al netto di una prudentiale iscrizione nello stato patrimoniale di un 'fondo di accantonamento da estinzione debiti', le partite debitorie che a seguito della valutazione straordinaria, risultino di dubbia sussistenza, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015; 4) rilevare, con contropartita 'fondo di dotazione', un 'fondo di svalutazione crediti di dubbia esigibilità' per una quota parte del valore delle partite creditorie che, a seguito

della valutazione straordinaria, risultino di dubbia esigibilità, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015”; 5) adottare, a conclusione della procedura di valutazione straordinaria, un atto formale del direttore generale con le risultanze della stessa, esponendo in un prospetto le partite contabili analizzate dal quale risultino gli esiti per singola posta in ordine alla conservazione o alla cancellazione della stessa dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2018 (e lo stesso per le annualità successive, come si chiarisce con successivi Dca).

Conseguentemente, il Dca n. 521/2018 (doc. 10 f.u.), ha precisato che: a) si dà mandato alle Asl di *“effettuare (...) una valutazione straordinaria di esigibilità e (...) sussistenza dei presupposti documentali dell’obbligazione per il loro mantenimento nella contabilità aziendale”*; b) *“a partire dall’esercizio successivo a quello di iscrizione dei fondi di accantonamento di cui ai commi precedenti, gli enti del Ssr effettuino annualmente una rivalutazione delle relative partite creditorie e debitorie, con contestuale aggiornamento dei relativi fondi”*.

4.3. Il successivo Dca n. 297/2019 del 23 luglio 2019 (doc. 15 f.u.) ha confermato ed esteso il procedimento di revisione previsto dal Dca n. 521/2018 di modo che, ‘a scorrimento’, tale metodologia ‘straordinaria’ ha sostituito la registrazione delle sopravvenienze attive e passive sul conto economico; in sostanza, la variazione del fondo di dotazione è diventato un metodo di registrazione ‘ordinaria’ del riaccertamento delle consistenze di debito-credito (le ultime linee guida emanate, n. 360619 del 21 aprile 2021, continuano a far riferimento al Dca n. 521/2018 e rinviano per le indicazioni applicative alla determinazione n. U0337532 del 15 aprile 2021, doc. 14 f.u.).

4.3.1. L’anomalia della procedura è stata evidenziata dallo stesso Tavolo tecnico di verifica dell’andamento del piano di rientro, che ha chiesto il riallineamento della contabilità con quella ordinaria, ripristinando la trasparenza del conto economico. Nel verbale del 31 luglio 2019, a pagina 37 e ss. (doc. 16 f.u.), infatti, si legge: *“con Dca n. 521 del 28 dicembre 2018, di integrazione del Dca n. 402/2018, la struttura commissariale ha fornito indicazioni alle aziende per effettuare una valutazione straordinaria delle poste di credito e debito, ivi compresi i fondi rischi, al fine di anticiparne gli effetti sul bilancio 2018. La Regione doveva fornire indicazioni operative per le partite di dubbia esigibilità (non pervenute ai Tavoli tecnici). (...) La somma dei fondi di dotazione negativi è 1.038,677 milioni. (...) Al fine di*

verificare le partite creditorie e debitorie iscritte dalle aziende, con riferimento alla tematica del fondo di dotazione, la struttura commissariale, nell'ambito del percorso attuativo della certificabilità, ha adottato il Dca n. 521/2018 fornendo prime indicazioni operative per una valutazione straordinaria delle partite contabili creditorie e debitorie. Su tale Dca i Tavoli, in occasione della riunione del 28 marzo 2018, erano rimasti in attesa di valutare le attività poste in essere dalla struttura commissariale al fine di provvedere alla risoluzione delle criticità rilevate sul fondo di dotazione degli enti del Ssr e del consolidato regionale. (...) Tavolo e Comitato, in relazione a quanto dettagliatamente esposto, al fine di non ritardare ulteriormente le definizioni delle partite legate al fondo di dotazione che vedono attualmente la presenza di fondi di dotazioni aziendali negativi per 1.039 milioni, nelle more delle risultanze conseguenti alle attività programmate dalla struttura commissariale con tale ultimo decreto, ricordando quanto richiesto già a partire dalla verifica dello stato patrimoniale 2011 nel corso dell'anno 2012, ritengono che la struttura commissariale debba predisporre, entro il prossimo 30 settembre 2019, un piano di ricapitalizzazione dei fondi di dotazione negativi. (...) In tali termini Tavolo e Comitato rilevano che, da quanto relazionato dalla struttura commissariale, risulterebbero 18,090 milioni di mancati accantonamenti a copertura della definizione delle partite con gli erogatori privati accreditati. (...) Tavolo e Comitato rilevano che il lavoro di verifica ed esame delle scritture contabili richiesto a partire dall'esame dello stato patrimoniale 2011, avviato dal 2015 dalla struttura commissariale, risulta, tuttavia, essere sistematicamente rimandato avanti nelle scadenze e che, pur prendendo atto dell'imponente lavoro da svolgere su tali poste di così rilevante entità e risalenti nel tempo, i fondi di dotazioni continuano a presentare valori negativi".

4.3.2. Allo stesso tempo, preso atto della vigenza del Dca n. 521/2018, i Tavoli hanno sottolineato l'impatto negativo in termini di trasparenza dei conti economici (pag. 45-46, doc. 17 f.u.): *"Con riferimento ai 18,090 milioni rilevati quali mancati accantonamenti effettuati negli anni, si chiedono maggiori dettagli alla struttura commissariale e all'advisor, avendo richiesto già un'analisi dettagliata per azienda con riferimento alle iscrizioni nei bilanci per note di credito da ricevere e debiti ed essendo stata impugnata dinanzi alla Corte costituzionale la legge regionale che prevede la 'rottamazione' dei controlli pregressi (...) Ricordano che a partire da tale anno è stato introdotto in sanità il cd. 'sistema premiale', secondo cui viene effettuata annualmente la verifica dell'accesso alla quota premiale del finanziamento sanitario mediante la verifica di una serie di adempimenti, primo fra i quali vi è la verifica*

dell'equilibrio economico annuale effettuata a partire dai dati di conto economico. (...) Le rilevazioni di conto economico degli enti del Ssn, a partire dalle risultanze di ciascun consolidato regionale sanitario, sono alla base delle valutazioni che l'Istat opera annualmente per definire, nell'ambito dei conti pubblici complessivi, il livello di indebitamento netto dell'Italia, che viene monitorato a livello europeo e che deve sottostare ai parametri europei definiti con l'accordo di Maastricht e sue successive integrazioni. Pertanto, il Tavolo di verifica degli adempimenti opera la valutazione dei risultati di gestione sulla base del progressivo e fisiologico transito a conto economico di tutte le componenti positive e negative di reddito, al fine di permettere una corretta lettura del risultato di esercizio, anche con riferimento all'accuratezza della gestione. Si chiede in tali termini di rendere coerenti i modelli depositati sul nuovo sistema informativo sanitario (Nsis)".

4.3.3. I Tavoli tecnici hanno quindi evidenziato che la procedura del Dca n. 521/2018 impatta sulla trasparenza ed effettività dei saldi, a livello di singola azienda, ma anche di consolidato, alterando i dati che confluiscono nel conto economico consolidato della Repubblica, nelle relazioni con l'Unione europea. Inoltre, rende difficoltosa la misurabilità effettiva del rischio per contenziosi e della conseguente adeguatezza delle coperture aggiuntive necessarie all'interno del perimetro sanitario. Il verbale del 30 luglio 2019, infatti, ha evidenziato che il drenaggio e la successiva distribuzione di partite *intercompany* ha portato all'emersione di una mole inferiore dei crediti di dubbia esigibilità (62 milioni anziché 500).

4.3.4. La Regione, a fronte di tale rilievo tecnico, ha approvato, nel proprio bilancio, una posta negativa nell'ambito della Missione 13 (art. 3, comma 2, della l.r. n. 28/2019) utilizzata per il ripiano dei saldi negativi dei fondi di dotazione e delle perdite portate a nuovo (deliberazione di Giunta n. 1041/2020, doc. 18 f.u.).

Per inciso, la Regione ha quindi affermato la sussistenza di adeguate coperture. È bene precisare che l'art. 3 della l.r. n. 28/2019 non dispone una copertura, ma una nuova voce di spesa (un 'programma') il cui finanziamento è disposto dall'art. 10 della stessa legge, a decremento dei programmi di spesa corrente e altri specifici individuati dalla legge medesima. L'effettività delle coperture, quindi, potrà essere verificata in sede di altri controlli, attraverso l'analisi e la verifica degli assestamenti di bilancio, in particolare, con il confronto con il livello dell'autorizzazione di spesa rispetto agli anni precedenti, nonché attraverso la verifica della esistenza di una voce di spesa *ad hoc* nel

perimetro sanitario cui deve corrispondere una manovra fiscale aggiuntiva in parte entrata.

4.3.5. In sostanza, secondo i Tavoli tecnici, le procedure passate in rassegna riducono la trasparenza del conto economico dell'Asl, in quanto il suo saldo non è in grado di misurare l'effettività delle *performance* di gestione dell'ente, la quale rileva per il calcolo del fabbisogno sanitario.

5. L'analisi delle risultanze istruttorie si è concentrata a campione sulle rappresentazioni contabili del rendiconto 2019. In particolare, sul bilancio dell'Asl sono state rilevate le seguenti anomalie: a) il conto economico chiude sistematicamente a zero, senza registrare perdite o utili di gestione, grazie all'operazione sistematica di ritocco (*fine tuning*) prima della chiusura del bilancio (tabella 1); b) gli effetti degli stralci di debiti e crediti anteriori al 1° gennaio 2015 non vengono scaricati sul conto economico, ma passano direttamente dalla componente patrimoniale del patrimonio netto, denominata, 'fondo di dotazione'; 3) l'effettività dei flussi finanziari (tramite cui sarebbe possibile verificare la consistenza delle partite di debito e credito) è sottratta al controllo e alla disponibilità giuridica della stessa Asl, in quanto la gestione della cassa e dei pagamenti avviene attraverso l'ente non sanitario LazioCrea.

Tabella 1. Risultati di conto economico in applicazione delle linee guida contabili emanate dalla Regione

	2019	2018	2017
(A -B) DIFFERENZA TRA VALORE E COSTO DELLA PRODUZIONE	17.652.687	7.482.617	11.062.327
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI	-4.154.426	-4.484.355	-5.563.594
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	0	0	0
E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI	-864.079	9.734.047	7.890.882
RISULTATO DI ESERCIZIO PRIMA DELLE IMPOSTE	12.634.182	12.732.309	13.389.614
IMPOSTE E TASSE	12.634.182	12.732.309	13.389.614
RISULTATO DI ESERCIZIO	0	0	0

5.1. Per quanto concerne il *fine tuning* l'istruttoria ha confermato che - a prescindere dal concreto esito del risultato di esercizio (che può essere di avanzo o disavanzo, utile o perdita) - il meccanismo di determinazione del risultato finale di conto economico previsto dalle linee guida e dai Dca porta comunque a registrare un risultato finale pari a zero, che non misura né rende pubblico il grado di *performance* dell'azienda.

A tale scopo, l'Asl trasmette i dati di bilancio alla Regione che provvede a una rimodulazione del Fsr prima della chiusura del bilancio, in modo da consentire di elevare o abbassare il valore dei ricavi da registrare a titolo di trasferimento.

5.1.1. Cionondimeno, con il supporto del Collegio sindacale, è stato possibile ricostruire il risultato di esercizio effettivo dell'Azienda.

Per ottenere tale risultato - coerente con i fondi disponibili 'a titolo provvisorio' a inizio esercizio e oggetto del *budgeting* (art. 25 del d.lgs. n. 118/2011) - in sede istruttoria si è provveduto a riclassificare il conto economico, applicando la differenza tra assegnazione provvisoria del Fsr e quella definitiva. Operando tale riclassificazione emergono i risultati di cui alla tabella sottostante:

Tabella 2. Risultati di conto economico riclassificato tramite il differenziale tra assegnazione provvisoria e assegnazione definitiva FSR

Annualità	Provvedimento riparto iniziale	Importo	Provvedimento riparto finale	importo	Differenziale	Risultato di esercizio	Risultato di esercizio riclassificato
2017	Dca n. 502 del 28 novembre 2017	856.206.000,00	Dca n. 487 del 7 dicembre 2018	836.911.440,00	19.294.560,00	0,00	19.294.560,00
2018	Dca n. 516 del 24 dicembre 2018	850.386.000,00	Dca n. 512 del 18 dicembre 2019	850.143.914,00	242.086,00	0,00	242.086,00
2019	Dca 22 del 27 gennaio 2020	865.218.923,21	d.g.r. n. 618 del 22 settembre 2020	871.206.507,61	-5.987.584,40	0,00	-5.987.584,40
2020	d.g.r. n. 1031 del 22 dicembre 2020	883.785.171,00	Non presente		883.785.171,00		883.785.171,00

La correttezza del calcolo è stata approssimativamente confermata dal Collegio sindacale, il quale ha migliorato la riclassificazione grazie ai maggiori dati disponibili. Dalla documentazione trasmessa (C.d.c. n. 9137 del 10 dicembre 2021, doc. 6 f.u.) il risultato d'esercizio per gli anni 2017-2020 anteriore ai trasferimenti a titolo di rimodulazione del fondo sanitario indistinto sarebbe stato quindi il seguente:

Tabella 2.1. Risultati di conto economico in caso di disapplicazione delle linee guida contabili. Fonte: Collegio sindacale

Anno	'Risultato' prima dell'assegnazione definitiva		Atto di assegnazione definitiva Fsr
2017	22.531.381	Utile potenziale	FSR 2017 - Dca n. 487/2018

2018	559.825	Utile potenziale	FSR 2018 - Dca n. 512/2019
2019	-4.609.437	Perdita potenziale	FSR 2019 - Dca n. 618/2020
2020	19.059.513	Utile potenziale	FSR 2020- d.g.r. in corso di emanazione

5.2. Per quanto riguarda l'applicazione del Dca n. 521/2018 al fondo di dotazione, a fronte della richiesta di documentare i criteri di stralcio, l'Asl ha fornito la deliberazione del direttore generale n. 653 del 5 giugno 2020 (nota U0102461 del 26 novembre 2021, C.d.c n. 8936 del 29 novembre 2021, doc. 4 f.u.), relativa alle operazioni di ricalcolo del fondo di dotazione nel rendiconto 2019. La deliberazione, in conformità al Dca n. 521/2018, procede annualmente al riaccertamento straordinaria di debiti e crediti anteriori al 1° gennaio 2015 attraverso prospetto finale approvato dal direttore generale (fase 5 della procedura sopra illustrata).

Ogni anno, lo *stock* del fondo di dotazione viene quindi ricalcolato partendo dal saldo dell'anno precedente: nel 2018, è passato da un valore negativo (pari a -6.532.817 nel 2017), ad uno positivo poi progressivamente migliorato negli anni successivi (tabella 3).

Tabella 3: Variazione per 'crediti' del fondo di dotazione 2017-2019 in applicazione Dca n. 521/2018. Elaborazione Corte dei conti

ANNI	2017	2018	(2018-2017)	NOTE ufficio Sezione
FONDO DI DOTAZIONE	- 6.532.817,00	81.089,00	6.613.906,00	DA PAG. 49 DI 135 NOTA INTEGRATIVA BILANCIO D'ESERCIZIO 2018
DI CUI			3.384.769,00	PARTITE DI DEBITO RITENUTE INSUSSISTENTI
			- 1.102.855,00	PARTITE DI CREDITO RITENUTE INSUSSISTENTI
			- 90.389,00	ACCANTONAMENTO PRUDENZIALE A FONDO RISCHI
			6.933.341,00	RIDUZIONE FONDO RISCHI PER CONTROLLI ESTERNI IN CONTESTAZIONE
			-2.510.960,00	RIDUZIONE DEI CREDITI PER NOTE DI CREDITO DA RICEVERE DA EROGATORI PRIVATI PER CONTROLLI ESTERNI
ANNI	2018	2019		NOTE
FONDO DI DOTAZIONE	81.089,00	82.615,00	1.526,00	DA PAG. 50 DI 139 NOTA INTEGRATIVA BILANCIO D'ESERCIZIO 2018
DI CUI			8.000.877,00	RETTIFICA CONTO FATTURE DA RICEVERE PER ACCANTONAMENTI ANTE 2015 NON UTILIZZATI
			- 3.576.971,00	CHIUSURE CREDITI
			- 4.422.381,00	RETTIFICA ADEGUAMENTO SCRITTURE CONTABILI CONTROLLI ESTERNI, RESASI NECESSARIA PER RISTABILIRE LA CONSISTENZA DEI FONDI DI DOTAZIONE GIA' MODIFICATI CON LE SCRITTURE CONTABILI INDICATE NELLA NOTA REGIONALE.N. 488738 DEL 25/6/2019 PUNTO B). GLI ESITI DELL'ATTIVITA' SVOLTA SONO FORMALIZZATI NELLA DELIBERA DEL DIRETTORE GENERALE DELL' ASL DI LATINA N.653. LA NOTA REGIONALE.N. 488738 DEL 25/6/2019 NON E' STATA DOCUMENTATA. NELLA NOTA N.653 E' RIPORTATO UN LUNGO ELENCO DI SINGOLI CREDITI ELIMINATI PER QUANTO RIGUARDA L'IMPORTO DI 3.576.971 EURO. PER LA POSTA DI 4.422.381 EURO VIENE RIPORTATA L'UNICA INDICAZIONE PER IL TOTALE COMPLESSIVO, DI 'RETTIFICA ANTE 2015'.

5.2.1. Limitando l'analisi al 2019 (che già sconta operazioni di stralcio nel 2018, non verificate in istruttoria), si è quindi reperita la deliberazione del direttore generale n.

653 del 5 giugno 2020 (doc. 20 f.u.), concernente le operazioni sul fondo di dotazione per il consuntivo 2019. Nell'ambito della stessa, la Sezione ha avviato un processo di verifica delle giustificazioni degli stralci, evidenziando che le stesse avvengono sulla base di motivazioni e procedure di dubbia compatibilità con i principi di prudenza e trasparenza. La parte finale della delibera evidenzia che il saldo del fondo di dotazione a fine 2018 era pari a 81.089,47 euro e che, per effetto delle variazioni di crediti e debiti, si ridetermina in 82.614,85 euro (grazie al valore differenziale degli stralci di 1.524,88 euro). Il bilancio 2019, per evidente errore, riporta solo il differenziale, arrotondato, di 1.526 euro.

Tabella 4: *Variazione del fondo di dotazione 2019 in applicazione del Dca n. 521/2018. Fonte: ASL Latina (nota C.d.c n. 8936 del 29 novembre 2021)*

Saldo al 01/01/2019		-81.089,47
Analisi e definizione partite passive	-1.887.246,65	
Esito audit DCA 521_2019 partite passive	-85.008,56	
Riallineamento debiti previdenziali e tributari	-460.931,77	
Riallineamento altri debiti	-467.690,22	
RETTIFICA CONTO FATTURE DA RICEVERE PER ACCANTONAMENTI ANTE 2015 NON UTILIZZATI	-5.100.000,00	-8.000.877,20 All. 1)
Analisi e definizione partite attive	3.235.851,99	
Esito audit DCA 521_2019 partite attive	341.119,13	3.576.971,12 All. 2)
Rettifica (Nota R.L. Prof. 0385669 DEL 28-04-2020)	4.422.381,00	4.422.381,00 All. 3)
Saldo al 31/12/2019		-82.614,55

5.2.1.1. Sul versante dello stralcio dei debiti, la delibera riporta una variazione per 8.000.877 euro descritta *nell'allegato 1) debito'*, doc. 20 f.u. (cui fa anche riferimento la nota integrativa del bilancio 2019, a pag. 50; l'allegato è stato reperito in 'amministrazione trasparente'). Nelle risposte istruttorie l'Asl ha fornito il seguente dettaglio:

Tabella 4.1.: Dettaglio variazione per 'debiti' del fondo di dotazione 2019 in applicazione del Dca n. 521/2018. Fonte: Asl Latina (nota C.d.c.n. 8936 del 29 novembre 2021)

Sottoconto	Descrizione	Numero re	Cod.Causale	Descrizione Movimento	Saldo	Attività effettuate
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	12013	INSUSSCRED	INSUSSISTENZA NOTA CREDITO FF. 14400378/2014 NORGINE ITALIA	0,01	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	12017	INSUSSCRED	ABBUONO NC 936245/2014 SANOFI	0,69	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137714	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-349.118,27	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137717	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-228.538,63	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137718	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-56.582,29	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137719	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-271.764,28	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137720	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-92.380,87	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137721	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-102.666,35	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137722	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-105.992,66	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137723	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-241.476,01	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137724	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-76.674,75	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137725	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-359.938,28	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137729	INSUSSDEB	CHIUSURA FATTURE ANTE 2015	-2.114,96	Analisi e definizione partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	69259	INSUSSDEB	ESITO AUDIT DCA 521_2019 CHIUSURA PARTITE DEBITORE AFFERENTI AL CAMPIONE SELEZIONATO (GIÀ IN STATO BLOCCATO)	-43.135,71	Esito audit DCA 521_2019 partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	69260	INSUSSDEB	ESITO AUDIT DCA 521_2019 CHIUSURA PARTITE DEBITORE AFFERENTI AL CAMPIONE SELEZIONATO (GIÀ IN STATO APERTO)	-41.872,85	Esito audit DCA 521_2019 partite passive
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137732	RETIFFPN	RETTIFICA CONTO FATTURE DA RICEVERE PER ACCANTONAMENTI ANTE 2015 NON UTILIZZATI	-5.100.000,00	RETTIFICA CONTO FATTURE DA RICEVERE PER ACCANTONAMENTI ANTE 2015 NON UTILIZZATI
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	135232	RETIFFPN	ESTR0003101713	-83.169,73	Riallineamento altri debiti
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	135253	RETIFFPN	ESTR0003101894 Attività di riallineamento saldi BdV-Partitari prevista dal P.A.C.	-344.887,70	Riallineamento altri debiti
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	135738	RETIFFPN	ESTR0003121533 ATTIVITÀ DI RIALLINEAMENTO SALDI BDV-PARTITARI PER XXI MONITORAGGIO PAC	-36.002,32	Riallineamento altri debiti
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137436	RETIFFPN	ATTIVITÀ DI RIALLINEAMENTO SALDI BDV-PARTITARI PER XXI MONITORAGGIO PAC	5.016,41	Riallineamento altri debiti
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	137437	RETIFFPN	G/C PER RIDUZIONE SALDO SENZA SCADENZE DEBITI TRIBUTARI	-8.646,88	Riallineamento altri debiti
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	68069	RETIFFPN	G/C PER RIDUZIONE SALDO SENZA SCADENZE DEBITI PREVIDENZIALI	-170.529,87	Riallineamento debiti previdenziali e tributari
201010101	FONDO DI DOTAZIONE	68073	RETIFFPN	G/C PER RIDUZIONE SALDO SENZA SCADENZE DEBITI PREVIDENZIALI	-290.401,90	Riallineamento debiti previdenziali e tributari
					-8.000.877,20	

Nella tabella 4.1, peraltro, le poste di debito sono rappresentate per totali e parziali. In particolare, si richiama: 1) l'importo di partite insussistenti; 2) all'interno di queste, la specificazione che 5.100.000 euro sono imputabili, a titolo di unica partita, a 'rettifica conto fatture da ricevere per accantonamenti ante 2015 non utilizzati' (provvedimento n. 653/2020, doc. 20 f.u.).

5.2.1.2. A causa dell'ambiguità delle informazioni, è stato chiesto al Collegio sindacale di relazionare. L'organo di revisione ha effettuato un approfondimento inerente al conto 'fatture da ricevere', negli anni 2008-2014, evidenziando: "sono emersi, negli anni 2008 e 2009, alcuni accantonamenti dei quali non era specificata né l'origine né la descrizione, né erano presenti, al riguardo, informazioni o riferimenti documentali di alcun tipo". Si tratta cioè di poste passive prive di documentazione analitica di riscontro. In sostanza, non è stato rinvenuto un partitario o altro strumento in grado di verificare il titolo dei debiti e quindi la prudenza del loro successivo stralcio.

Il Collegio ha fornito un estratto del conto 'fatture da ricevere' in cui sono evidenziate le operazioni di accantonamento dei costi:

Tabella 4.3.: Dettaglio subtotale della variazione per 'debiti' del fondo di dotazione 2019 in applicazione Dca n. 521/2018.
Fonte: Collegio sindacale (nota C.d.c. n. 684 del 2 febbraio 2022)

Data di Registrazione	Numero	Cod.Causale	Descrizione Movimento	Avere
31/12/08	88012	ACCANTON	2008-56664 ACCANTONAMENTO COSTI	358.076,76
31/12/08	77693	ACCANTON	2008-56665 ACCANTONAMENTO COSTI	102.307,64
31/12/09	49117	ACCANTON	2009-58569 ACCANTONAMENTO COSTI	2.720.407,00
31/12/09	30599	ACCANTON	2009-57762 ACCANTONAMENTO COSTI	747.325,83
31/12/09	44020	ACCANTON	2009-58115 ACCANTONAMENTO COSTI	557.735,89
31/12/09	41761	ACCANTON	2009-58116 ACCANTONAMENTO COSTI	526.900,00
31/12/09	29956	ACCANTON	2009-57800 ACCANTONAMENTO COSTI	101.179,15
			TOTALE	5.113.932,28

Tanto premesso, l'organo di revisione ha concluso che *"l'errata modalità di contabilizzazione di tali poste, nonché l'epoca (remota) a cui le stesse risalgono, abbiano portato l'Azienda a considerarle nel novero dei debiti insussistenti di cui procedere allo stralcio"*.

5.2.1.3. In base al Dca n. 521/2018, tutte le partite di debito, inoltre, vengono stralciate previa compensazione con le 'note di credito da ricevere', se collegate a partite antecedenti al 31 dicembre 2008 (nota allegata al n. 8940 del 29 novembre 2021 B.2, nota della Regione n. 431657 del 5 giugno 2019, doc. 21 f.u.).

Le note di credito da ricevere, al contrario dei debiti, sono poste attive, con una funzione meramente contabile, a carattere correttivo. Trattandosi, in ogni caso, di una posta attiva, esse possono essere mantenute e portate in compensazione solo ove vi sia certezza del titolo per la loro iscrizione, in ragione del principio di prudenza. Per tale ragione è stato effettuato un approfondimento sulla documentazione giustificativa sottostante.

L'Azienda, nella sua memoria finale, riferisce di avere dettagliato al 31 dicembre 2019 l'importo di 59.382.129 euro rispetto ad un totale di 'note di credito da ricevere' di 76.990.405 euro (pari al 77% del totale).

Non ha però specificato o giustificato gli stralci per fornitore, come richiesto. In sede istruttoria, era stato richiesto di chiarire *"le ragioni che motivano la conservazione nell'anno 2019 di importi relativi a 'note di credito da ricevere' risalenti agli anni dal 2014 al 2018, dettagliando i fornitori dai quali le note di credito sono attese, e gli importi relativi"*.

L'Asl aveva risposto fornendo il file 'B.2 Note di credito da ricevere per fornitore', di cui si riporta uno stralcio.

Tabella 4.4. Dettaglio di credito da ricevere senza giustificativo

B2) DETTAGLIO NC DA RICEVERE PER RIDUZIONE DI DEBITI DI CUI AL PDA 280_DEBITI VS FORNITORI				
COD.P.DC AZIENDA	DESCRIZIONE	Saldo al 31/12/2019	Importo dettagliato per fornitore	Importo da dettagliare (analisi straordinaria in corso)
204070111	NOTE DI CREDITO DA RICEVERE DA EROGATORI PRIVATI (RIDUZIONE DEI DEBITI)	45.943.844	41.940.371	4.003.473
204070197	NC DA RICEVERE DA EROGATORI PRIVATI PER CONTROLLI ESTERNI	14.584.693	14.584.693	0
	TOTALE NC DA RICEVERE VERSO EROGATORI PRIVATI	60.528.536	56.525.063	4.003.473
204070208	NOTE DI CREDITO DA RICEVERE DA ALTRI FORNITORI (RIDUZIONE DEI DEBITI)	16.461.868	2.857.066	13.604.802
	TOTALE NC DA RICEVERE VERSO ALTRI FORNITORI	16.461.868	2.857.066	13.604.802
	TOTALE NC DA RICEVERE	76.990.405	59.382.129	17.608.275

L'Asl non è quindi in grado di specificare, per fornitore, le note di credito, né di dare giustificazione alle quantità riportate in tabella. Il dettaglio non è stato fornito per il 2018 e 2019, ma soprattutto, nonostante si tratti di poste oggetto di revisione, sin dal momento della costituzione del fondo di dotazione (il 1° gennaio 2015) ancora oggi risultano prive di giustificativo per circa 17 milioni.

5.2.1.3. Analoga opacità riguarda le variazioni del fondo di dotazione, collegata allo stralcio dei crediti. Come emerge dai documenti citati (d.d.g. n. 653/2020), la variazione negativa dei crediti è pari, in totale, a - 7.999.352,12 euro, articolata in due subtotali, di 3.576.971,12 euro (con specificazione 'crediti eliminati', allegato 2 alla delibera) e di 4.422.381 euro (allegato 3 alla delibera, con specifica dicitura 'rettifica ante 2015').

Nell'allegato n. 3 della delibera del d.g. si nota l'abbattimento di un credito verso la Regione, 'ordinato' dalla medesima. L'Asl ha chiarito che si tratta di una correzione speculare, di pari importo, effettuata, in positivo, nell'annualità precedente (2018), sempre su ordine della Regione.

La correzione sarebbe stata effettuata per recuperare, a livello di Gsa, spazi finanziari per la copertura di contenziosi con il settore privato, in ottemperanza e indicazione del Tavolo tecnico, come riferisce la stessa Azienda nelle memorie finali (all. n. 2 della nota C.d.c. n. 646 del 2 febbraio 2022, che riporta la pag. 46 del verbale del Tavolo tecnico del 31 luglio 2019, doc. 22 f.u.). Più nel dettaglio, la direzione dell'Asl ha sottolineato che la correzione è relativa a partite per 'note di credito da ricevere da erogatori privati' e a 'fondo rischi per controlli esterni (per attività clinica) in contestazione' per 4.422.380,79 euro. Tali partite erano state inserite nei crediti, nel 2018, con contropartita il fondo di dotazione, su specifica indicazione della Regione. La partita contabile

serviva per assorbire, per via patrimoniale, il valore negativo del fondo di dotazione. Nel 2019, i Tavoli di verifica hanno criticato la legittimità della operazione (verbale del 30 luglio 2019, pag. 46), chiedendo che il recupero della negatività dei fondi di dotazione avvenga con risorse aggiuntive, vive, del bilancio regionale. A tal fine, sono stati approvati gli artt. 3, comma 2, e 10 della l.r. n. 28/2019, di cui si è riferito.

5.2.1.2.1. Anche il Collegio sindacale ha confermato che lo stralcio di tale importo non corrisponde a crediti vivi (ma a partite di mera rettifica contabile), riferendo che *“la Regione Lazio indicava l’adeguamento dei valori iscritti nel bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2018 in merito ai conti ‘note di credito da ricevere da erogatori privati’ e a ‘fondo rischi per controlli esterni in contestazione’.* Per quanto concerne l’Asl di Latina l’importo di tali note di credito, avente come contropartita il fondo di dotazione, era pari a euro 4.422.380,79”.

5.2.1.2.2. Le memorie, quindi, hanno confermato che l’importo dello stralcio non è effetto di una valutazione e di una decisione di bilancio interna, bensì, di una direttiva regionale. La Regione, peraltro, nel 2019, si è limitata a ripristinare la situazione contabile del 2018, senza far emergere il corretto saldo di conto economico, rimanendo coerente con la disciplina contabile e le procedure indicate dal Dca n. 521/2018.

La documentazione evidenzia che il ripristino della situazione contabile è avvenuto a detrimento dello *stock* delle poste attive accumulate per il fondo sanitario indistinto e di quello per investimenti accumulato a titolo di credito verso la Gsa. Sul bilancio dell’Asl, segnatamente, si è prodotto un decremento del credito verso la Regione/Gsa, per il finanziamento dei Lea e d’investimento, come emerge dal prospetto, a pag. 22 della nota integrativa 2019, che si riporta.

Tabella 4.5. *Impatto dello stralcio sui crediti per finanziamenti per i servizi essenziali*

Il saldo complessivo dei **“Crediti v/ Regione”**, pari a € 263.623.504, è rappresentato come segue:

- per € 0 da **Crediti v/Regione o P.A. per finanziamento sanitario ordinario corrente**; la variazione in diminuzione di € 5.128.784 è stato determinata dai seguenti movimenti:

Crediti v/Regione o P.A. per finanziamento sanitario ordinario corrente	Valori
Saldo iniziale	€ 5.128.784
QUOTA indistinta assegnata	€ 871.206.508
QUOTA vincolata assegnata	€ 621.892
INCASSO SOMME EROGATE	-€ 308.723.753
PAGAMENTI CENTRALIZZATI	-€ 412.810.190
MOBILITA'	-€ 162.827.551
CONTROLLI ESTERNI	-€ 4.422.381
CHIUSURA CREDITO VS FARMACIE FUORI PROVINCIA PER INCASSO TICKETS	€ 1.882
CHIUSURA FLUSSI A-D	€ 1.699
CHIUSURA FLUSSI E-I	€ 9.754.370
Riallineamento saldo negativo a debito vs regione	€ 2.068.739
Saldo al 31/12/2019	-€ 0

La Gsa, per contro, ha potuto iscrivere un pari credito verso l'Asl con cui ha finanziato l'accantonamento del proprio fondo contenzioso, senza ridurre il proprio patrimonio netto.

5.3. In sostanza, le variazioni del fondo di dotazione risultano correlate a movimenti compensativi, eterodiretti dalla Regione, giustificati da un'attività contabile di controlli 'esterni' (cioè effettuati dalla Regione, sulla propria contabilità), ossia da direttive il cui titolo contabile è allocato all'esterno del bilancio dell'Asl.

Infatti, l'utile/perdita di gestione, se calcolato senza *fine tuning*, al lordo dell'impatto delle sopravvenienze attive e passive da stralci di debiti e crediti, non è pari a zero, ma, secondo il Collegio sindacale, "*applicando i principi contabili*" (e non la procedura del Dca n. 521/2018, C.d.c. n. 9137 del 10 dicembre 2021, doc. 6 f.u.), sarebbe stato il seguente:

Tabella 5. Conto economico riclassificato senza *fine tuning* dei ricavi e con contabilizzazione delle sopravvenienze (senza procedura Dca n. 521/2008)

Anno	'Risultato' prima dell'assegnazione definitiva	CE - Voci straordinarie attive	CE - Voci straordinarie passive	Ricalcolo saldo di conto economico contabilizzando lo stralcio di debiti - crediti di cui al Dca n. 521/2018 nelle voci straordinarie di CE	
2018	559.825	10.437.958	3.824.051	7.173.732	Utile potenziale
2019	-4.609.437	8.000.877	7.999.352	-4.607.912	Perdita potenziale

Va da sé che l'utile 2018 va ridimensionato, atteso che, secondo quanto emerso, l'operazione si basa sulla creazione di un differenziale positivo che non appare sostenuto da una reale disponibilità di risorse e che ha portato, nel 2019, alla rettifica dello stesso importo (per 4.422.381 euro).

6. La relazione istruttoria, infine, ha focalizzato l'attenzione sulla struttura dei rapporti di cassa. L'Asl non riceve correntemente la totalità dei fondi, che rimangono, invece, allocati, presso un organo societario *in house* della Regione (LazioCrea), istituito con l.r. n. 12 del 24 novembre 2014. La società è stata costituita per affiancare l'amministrazione nelle attività tecnico-amministrative, offrendo servizi di gestione e organizzazione delle attività di interesse regionale. La società è altresì concessionaria del servizio di centrale unica di pagamenti (Cup). Infatti, con Dca n. 504/2017 del 5 dicembre 2017, doc. 23 f.u. (e successive proroghe di cui al Dca n. 307/2018 del 29 agosto 2018, doc. 24 f.u., e alla d.g.r. n. 799/2020 del 10 novembre 2020, doc. 25 f.u.) LazioCrea è diventato il centro unico di pagamento del sistema sanitario. La società

opera in qualità di soggetto delegato esclusivamente al pagamento, senza accollo del debito.

Il 'sistema pagamenti' è più risalente, avviato dalla Regione con d.g.r. n. 689/2008 del 26 settembre 2008, indicando una disciplina uniforme delle modalità di fatturazione e di pagamento dei crediti nei confronti di tutte le aziende sanitarie del sistema regionale (inclusi policlinici universitari pubblici, Irccs pubblici e Azienda Ares 118). Il sistema punta alla dematerializzazione e monitoraggio dell'intero ciclo passivo delle aziende sanitarie, dalla trasmissione dell'ordine elettronico fino alla fase di chiusura contabile dei crediti oggetto di pagamento.

Le aziende e i terzi possono avvalersi del servizio se sottoscrivono la convenzione, approvata con determinazione regionale G00624 del 19 gennaio 2018, integrata con determinazione 9 dicembre 2020 G14936 (doc. 26 f.u.), tra la Regione, i direttori generali/commissari straordinari delle aziende sanitarie e LazioCrea con il fine di gestire, secondo procedure uniformi, i crediti oggetto di fatturazione.

Il servizio riguarda la parte di imponibile dei debiti connessi a fatture elettroniche (debiti commerciali) e dei debiti di natura non commerciale gestiti attraverso il sistema informatico. Comprende anche gli interessi per ritardato pagamento, oltre oneri e accessori dove previsti e/o autorizzati dalla Regione.

L'adesione al servizio incide direttamente sui flussi di cassa e sull'organizzazione contabile dell'Asl di Latina, la quale non accede né entra direttamente nella disponibilità dei fondi che non confluiscono su conti ad essa intestati.

L'istruttoria ha infatti evidenziato che nel sistema Siope sono costituiti presso LazioCrea conti per singola azienda, ma gli stessi non sono mai stati movimentati. Sono invece presenti per LazioCrea sia un conto infruttifero (tipico delle attività di tesoreria) sia un conto ordinario.

Dalla documentazione in atti risulta che non esistono, presso LazioCrea, più conti 'per singola azienda' mentre vi è un conto dedicato (correttamente infruttifero, in quanto mero strumento di trasferimento di risorse da parte della Regione, finalizzato esclusivamente al pagamento dei debiti delle Asl). Su tale conto vengono effettuati da LazioCrea i pagamenti per conto di tutte le aziende sanitarie convenzionate, solo a seguito della liquidazione effettuata da queste ultime.

6.1. L'impatto sul bilancio dell'Asl di Latina è il seguente. I flussi di cassa per i crediti verso la Regione sono presenti solo in parte. Infatti, tali crediti non vengono mai incassati effettivamente, ma 'spesi' in parallelo, sul sistema dei pagamenti gestito dalla società regionale *in house*.

I dati Siope dimostrano, infatti, lo scarto tra i ricavi del fondo sanitario indistinto (come ripartito e poi rimodulato) e l'erogazione effettiva per cassa (di solito pari al 50%).

Tabella 6. Flussi di cassa effettivi verso l'Asl di Latina. Elaborazione Corte dei conti

Codice Min	Descrizione voce	CE	2017				Diff. su intero periodo
			SIOPE				
AA0030	Contributi e trasferimenti correnti da Regione e Prov. Autonoma per quota fondo sanitario regionale indistinto	836.911.440,23	329.887.437,69	1° trimestre	107.003.162	-507.024.003	
				2° trimestre	71.158.338		
				3° trimestre	71.322.791		
				4° trimestre	80.403.146		
Codice Min	Descrizione voce	CE	2018				Diff. su intero periodo
			SIOPE				
AA0030	Contributi e trasferimenti correnti da Regione e Prov. Autonoma per quota fondo sanitario regionale indistinto	850.143.914,11	308.739.732,88	1° trimestre	75.968.873	-541.404.181	
				2° trimestre	79.169.894		
				3° trimestre	75.886.101		
				4° trimestre	77.714.866		
Codice Min	Descrizione voce	CE	2019				Diff. su intero periodo
			SIOPE				
AA0030	Contributi e trasferimenti correnti da Regione e Prov. Autonoma per quota fondo sanitario regionale indistinto	871.207.000,00	308.492.409,66	1° trimestre	74.296.750	-562.714.590	
				2° trimestre	77.722.861		
				3° trimestre	78.237.781		
				4° trimestre	78.235.018		

Le uniche risorse per cassa che transitano effettivamente sul bilancio dell'Asl sono quelle necessarie a pagare le spese di *back office* e quelle relative a spese al di fuori del servizio di pagamento. In sostanza, le risorse di cassa sono trasferite in relazione al fabbisogno, con riguardo alla seguente casistica: 1) rimesse dirette ordinarie mensili, nella misura strettamente necessaria a coprire le spese del personale; 2) rimesse straordinarie. Questo possono intervenire su richiesta dell'Asl, nella misura strettamente sufficiente ad alimentare i pagamenti relativi: 2.a) alle fatture pervenute al di fuori dei sistemi pagamenti; 2.b) ai costi sopravvenuti (a titolo esemplificativo, spese per pignoramenti e, più in generale, spese di giustizia).

7. La relazione di deferimento, quindi, ha perimetrato e individuato tre questioni su cui le parti sono state invitate a presentare memorie e documenti: 1) alterazione del risultato di esercizio, in violazione degli artt. 28 e 30 del d.lgs. n. 118/2011, in particolare sotto il profilo della trasparenza e della *accountability*; 2) alterazione della struttura del patrimonio netto, senza passare dal conto economico, attraverso la

svalutazione/compensazione di partite di debito e credito con enti accreditati e con amministrazioni, sempre per violazione degli artt. 28 e 30 del d.lgs. n. 118/2011; 3) illegittimità della gestione di cassa, a mezzo di LazioCrea (ente non sanitario), per violazione degli art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013 nonché degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 118/2011. In particolare, l'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013 prevede che, a decorrere dal 2015, le regioni provvedano, entro la fine dell'anno, all'erogazione al Servizio sanitario regionale di almeno il 95 per cento delle risorse incassate dallo Stato a titolo di finanziamento del Servizio sanitario nazionale e la restante quota entro il 31 marzo dell'anno successivo.

La Regione e l'Asl hanno contestato le tre ipotizzate illegittimità sulla base dei seguenti argomenti.

7.1. Per il *fine tuning*, la Regione ha affermato che la *“suddetta metodologia ha previsto un meccanismo di assegnazione delle risorse finanziarie alle aziende sanitarie, articolato in più momenti e volto al perseguimento di un'allocazione quanto più efficace ed efficiente delle risorse complessivamente disponibili per il Sistema sanitario regionale (secondo il principio del buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione) che, considerate anche le finalità di attuazione del piano di rientro dal disavanzo sanitario, nonché i vincoli e i controlli dallo stesso scaturenti, non appaiono in contrasto con la normativa nazionale di riferimento, né nello specifico con l'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011”*. Inoltre, *“gli stessi Tavoli tecnici monitorano la corretta applicazione dell'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011, nell'ambito delle verifiche trimestrali e annuali. L'applicazione dell'art. 30 del d.lgs. è collegata anche alla corretta gestione e allocazione delle risorse disponibili”*. La generazione di una disciplina contabile alternativa viene ritenuta espressione dell'autonomia regionale. L'amministrazione, infatti, afferma la *“piena ed esclusiva facoltà delle regioni e, a maggior ragione, della gestione commissariale, della determinazione dei criteri di finanziamento delle proprie aziende sanitarie locali, con l'unico vincolo di utilizzare tutte le risorse al riguardo assegnate dallo Stato (comma 2, lett. a), dell'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011”*.

Inoltre, la violazione del principio di destinazione del finanziamento indistinto ai Lea viene contrastato con l'argomento del complessivo miglioramento del punteggio Lea della Regione. L'Asl ha concordato con la Regione.

7.2. Per quanto concerne l'argomento della alterazione della struttura del patrimonio netto, la Regione ha sostenuto che il Dca n. 521/2018 è il prodotto di indicazioni delle

strutture tecniche di monitoraggio (Tavoli di verifica). In ogni caso, le partite compensative con cui vengono migliorati i saldi negativi dei fondi di dotazione, a livello di perimetro sanitario, sono ora sostenute da risorse effettive (art. 3, comma 2, l.r. n. 28/2019). Infatti, le *“attività di valutazione straordinaria previste dal Dca n. 521/2018 e dal successivo Dca n. 297/2019 sono quindi preordinate a una corretta valorizzazione delle poste patrimoniali di credito e di debito più risalenti nel tempo, ‘al fine di giungere a una corretta determinazione del fondo di dotazione’ che, per il valore negativo confermato, trova piena copertura finanziaria nel piano di ricapitalizzazione previsto dal richiamato art. 3 della l.r. n. 28/2019, avviato con decorrenza dall’esercizio 2020 fino alla concorrenza dell’importo definitivo accertato dei suddetti fondi di dotazione. (...) La Regione sta quindi conducendo, con la più ampia trasparenza e con il monitoraggio dei tavoli tecnici, un’operazione di correzione e consolidamento del dato patrimoniale relativo al fondo di dotazione negativo”*. L’azienda sanitaria ha concordato con la Regione.

7.3. Per il rispetto dell’art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013, la Regione ha osservato che la disponibilità delle risorse è comunque garantita in via indiretta, tramite il pagamento dei fornitori. In proposito, sottolinea che: 1) *“il rispetto della norma in argomento, come pure evidenziato dalla Corte, è stato in effetti verificato con esito positivo dal Tavolo di verifica degli adempimenti del piano di rientro in base a quanto previsto dall’art. 2, comma 68, lett. c), della l. 23 dicembre 2009 n. 191 (piano di rientro dal disavanzo sanitario)”*; 2) quanto alla mancanza della qualità di ‘ente sanitario’ ai sensi dell’art. 19 del d.lgs. n. 118/2011, *“la Regione Lazio con l. 30 novembre 2021 n. 17, avente ad oggetto l’istituzione dell’Azienda regionale sanitaria ‘Lazio.0’, ha previsto, tra l’altro, di affidare la funzione dei pagamenti centralizzati a questa nuova azienda sanitaria, rientrante nell’ambito soggettivo del perimetro degli enti del Ssr, così come definito dal comma 2 dell’art. 19 del d.lgs. n. 118/2011”*. Chiusa la discussione, l’affare è stato trattenuto per la decisione dal Collegio che si è ritirato in Camera di consiglio.

DIRITTO

1. Le modalità del controllo sugli enti del Servizio sanitario nazionale

1. La l. cost. n. 1/2012 ha reso necessario il controllo successivo di legittimità-regolarità sul bilancio degli enti della Repubblica (artt. 114, 81, 119 della Costituzione) e della pubblica amministrazione (art. 97, comma 1, della stessa). La novella, infatti, ha generato un diritto costituzionale del bilancio che ha conformato la produzione delle

norme e, parallelamente, il sistema dei controlli (art. 5, comma 1, lett. a), della l. cost. n. 1/2012 e art. 100 della Costituzione).

La necessità del controllo di legittimità-regolarità discende dalla previsione dell'art. 5, comma 1, lett. a), della l. cost. n. 1/2012 e dalle disposizioni costituzionali che hanno reso giuridico il parametro di controllo del bilancio (art. 100 della Costituzione). Nel dettaglio, la l. cost. n. 1/2012 ha previsto: a) la necessità di conformare i bilanci ai precetti giuridici di equilibrio, copertura e sostenibilità (artt. 81, 91 e 119 della Costituzione); b) la possibilità della legge ordinaria di disciplinare la struttura dei saldi a presidio di tali precetti, ma attraverso una fonte specializzata (art. 81, comma 6, della Costituzione; art. 5 della l. cost. n. 1/2012) con caratteristiche formali peculiari (riserva di legge d'assemblea e maggioranza qualificata).

1.1. Il giudice delle leggi ha altresì precisato che: a) i precetti di equilibrio e copertura costituiscono un'unitaria clausola generale 'a due facce', che non necessita di interposizione legislativa (C. cost., nn. 192/2012 e 60/2013); b) che il controllo sull'osservanza di tale disciplina è affidata dalla Costituzione, in via esclusiva, alla Corte dei conti, giudice neutrale sul bilancio (C. cost., sentt. nn. 60/2013 e 18/2019) e organo ausiliario dello Stato ordinamento.

1.2. Con l'art. 20 della l. n. 243/2012 (legge rinforzata in materia di bilancio), il legislatore ordinario ha inoltre stabilito il principio di tipicità delle modalità e delle forme dei controlli che la Corte è chiamata a svolgere in attuazione degli artt. 5, comma 1, lett. a), della l. cost. n. 1/2012 e degli artt. 81, comma 6, 100 e 103 della Costituzione.

1.3. In questa prospettiva, questo controllo si basa sulle modalità stabilite dall'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012 che stabilisce la necessità del controllo dei bilanci previsionali e consuntivi degli *"enti che compongono il Servizio sanitario nazionale"*.

1.3.1. Dal punto di vista soggettivo, quindi, il controllo riguarda gli enti disciplinati dalla l. n. 833/1978 e dal d.lgs. n. 502/1992 che concorrono alla formazione del bilancio sanitario regionale (art. 32 del d.lgs. n. 118/2011); infatti, l'organizzazione concreta del Servizio sanitario è affidata all'autonomia regionale, poiché, anche dopo la l. cost. n. 3/2001 (art. 117, comma 3, della Costituzione), la sanità è materia di competenza concorrente.

Le regioni, in particolare, partecipano all'erogazione del servizio, mediante il finanziamento e l'organizzazione degli enti sanitari (C. cost., sent. n. 231/2017).

L'autonomia regionale è peraltro limitata dai principi di coordinamento e dalla competenza esclusiva dello Stato in materia di armonizzazione contabile, ragione per la quale l'autonomia sull'organizzazione degli enti che concorrono al bilancio sanitario regionale incontra il limite dei modelli indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 118/2011.

In questo modo, nell'organizzazione del Servizio sanitario, le regioni sono tenute a osservare un doppio limite di perimetrazione, oggettiva (separazione contabile delle risorse destinate alla sanità, artt. 20 e 21 del d.lgs. n. 118/2011) e soggettiva (necessaria organizzazione attraverso enti con esclusiva finalità sanitaria, con le forme indicate dall'art. 19; obbligo di consolidamento ex art. 32 del d.lgs. n. 118/2011).

1.4. Dal punto di vista del parametro, quindi, il controllo mira a verificare l'osservanza delle norme del 'diritto del bilancio', ossia delle disposizioni emanate in attuazione dell'art. 117, comma 2, lett. e), della Costituzione e, oggi, dell'art. 81, comma 6, della stessa. Con riguardo agli enti sanitari, l'art. 28 del d.lgs. n. 118/2011 ha stabilito che la disciplina contabile è quella prevista dal codice civile per le società di capitali, ossia una contabilità economico-patrimoniale, basata sulla partita doppia (salve le norme speciali di diritto pubblico, dettate dal titolo II del d.lgs. n. 118/2011).

Peraltro, nonostante un rinvio così dettagliato a un corpo di norme specifico e articolato, le disposizioni del codice civile hanno, prevalentemente, la struttura di norme e clausole generali. Per tale ragione, la loro interpretazione è normalmente supportata dalle prassi applicative. Ci si riferisce agli *standard* conosciuti come principi contabili, nazionali e internazionali, i quali, pur non essendo fonti del diritto, costituiscono una fonte di cognizione delle interpretazioni più diffuse e condivise dalla comunità professionale contabile.

1.5. Inoltre, la disciplina contabile del d.lgs. n. 118/2011 presuppone l'autonomia giuridica, 'imprenditoriale' (cioè manageriale) e contabile (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992 come modificato dal d.lgs. n. 229/1999) degli enti sanitari. Senza tale autonomia, infatti, perderebbero di significato le norme fondamentali del sistema, tra cui: 1) l'obbligo, per ciascuna azienda, di osservare l'equilibrio (art. 3, comma 1-ter, e 4, comma 8, del d.lgs. n. 502/1992) tra risorse inizialmente disponibili e costi; 2) l'obbligo di destinare tali risorse ai bisogni sanitari della propria utenza, in coerenza con l'art. 117, comma 2, lett. m), della Costituzione, con l'art. 8, comma 1, lett. b), della l. n. 42/2009, e con l'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011.

1.5.1. Corollari di tali obblighi sono: a) programmare costi compatibili con le risorse inizialmente disponibili (art. 25 del d.lgs. n. 118/2011). A presidio e garanzia di un'efficace programmazione la legge garantisce che le risorse statali e regionali siano effettivamente trasferite, per cassa, all'azienda sanitaria, ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013; b) tenere una contabilità analitica che consenta di tenere separate entrate e spese destinate ai Lea rispetto ad altre spese sanitarie (C. cost., sentt. nn. 169/2017, 57/2020, 62/2020 e, da ultimo, 132/2021, punto 9.3.2. (cons. *in diritto*) e 142/2021), 3) allocare gli utili dentro alla stessa azienda (salvo l'etero-destinazione al sistema regionale quando sussistono le condizioni previste dall'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011).

1.5.2. Il d.lgs. n. 502/1992 e il d.lgs. n. 118/2011, dunque, hanno legato a doppio filo autonomia giuridico-gestionale ed equilibrio di bilancio, allo scopo di garantire la continuità aziendale. In proposito, – poiché gli enti sanitari sono aziende di erogazione – l'autonomia non è funzionale al profitto ma alla soddisfazione dei bisogni dell'utenza. Come nelle aziende di produzione, l'autonomia imprenditoriale (art. 2082 c.c.) consiste nell'indipendenza dell'ente e del suo *management* sulle scelte di produzione, erogazione, scambio; tuttavia, in questo caso, l'indipendenza è funzionale allo scopo di assicurare l'erogazione di un servizio pubblico alla comunità locale. A fronte di tale prerogativa di autonomia, la legge stabilisce altresì le responsabilità che consistono essenzialmente nell'obbligo del *management* di dimostrare l'osservanza delle regole di bilancio (*accountability*) e in quello di osservare, nelle proprie scelte, la *business judgment rule*.

1.5.3. In questa prospettiva, l'equilibrio non è solo un obiettivo, ma anche un parametro di valutazione, un obbligo di risultato, che deve potere essere verificato tramite la rendicontazione a confronto con la programmazione. Per tale ragione, i risultati di esercizio devono essere trasparenti, evidenziando utili o perdite, ripianabili solo *ex post* dopo avere verificato la capacità di produrre ricavi e costi conformi alle previsioni.

1.6. Gli strumenti di tale valutazione, in un sistema di contabilità economico-patrimoniale, sono i saldi del conto economico (l'utile/perdita, ex art. 2425 c.c.) e dello stato patrimoniale (il patrimonio netto, ex art. 2424 c.c., voce A del passivo). Nel Sistema sanitario nazionale il controllo sugli equilibri di bilancio è affidato

primariamente alla disamina dei risultati del conto economico e dei loro effetti sullo stato patrimoniale; infatti, il conto economico misura l'aumento o riduzione di ricchezza prodotta in un esercizio, registrando costi e ricavi di competenza dell'esercizio finanziario trascorso (art. 2423-*bis* c.c., nn. 3 e 4), riducendo o aumentando la riserva di mezzi propri (il patrimonio netto). In contabilità pubblica, pertanto, il conto economico consente di verificare *ex post* l'osservanza dei precetti di copertura ed equilibrio (due 'faccia della stessa medaglia', C. cost., nn. 192/2012, 26/2013).

1.7. Inoltre, la capacità del conto economico di registrare costi e ricavi di competenza e di misurare, attraverso il suo saldo, l'eventuale difetto di copertura a fine anno, ne fanno uno strumento di controllo fondamentale anche sotto il profilo del principio di destinazione. Infatti, attraverso la nota integrativa e la contabilità analitica, esso fornisce informazioni sulla destinazione dei ricavi ai Lea e, quando previsti, agli investimenti.

1.8. Infine, giacché gli enti sanitari non sono società di capitali, ma aziende di erogazione, gli eventuali utili non costituiscono 'profitto' e non appartengono al proprietario del capitale (la regione). Pertanto, essi devono rimanere investiti nell'azienda, mentre possono essere destinati alla regione solo se verificate determinate condizioni (art. 30 del d.lgs. n. 118/2011). Per contro, le eventuali perdite misurano la necessità di erodere il proprio patrimonio netto (risorse proprie) ovvero, in mancanza, di ricorrere al capitale di terzi (indebitamento), necessario ogni qual volta alla perdita non è possibile dare copertura con un patrimonio netto positivo e capiente.

1.9. Sulla base di ciò, il conto economico contiene informazioni di risultato che sono di interesse di una platea ampia di portatori di interesse (*stakeholder*). Esso contiene informazioni sui processi allocativi e sulla capacità dell'ente (e del suo *management*) di sostenere l'erogazione dei servizi (*mission*). Il contenuto informativo del conto economico e del patrimonio netto (su cui si scarica l'effetto del primo), dunque, costituisce un 'bene pubblico' (C. cost., sent. n. 184/2016), in quanto deve essere posto a disposizione e valutabile: a) dagli utenti (i cittadini), b) dagli organi di vigilanza (la regione, le strutture tecniche di monitoraggio in caso di piano di rientro), c) dai proprietari delle risorse (regione e fornitori).

1.9.1. La comunità dei soggetti interessati si estende, altresì, alla finanza pubblica allargata e all'Unione europea; il risultato di esercizio delle aziende sanitarie, infatti, concorre alla formazione del conto economico consolidato della pubblica amministrazione, per misurare il grado di indebitamento complessivo e il raggiungimento dell'obiettivo di medio termine (art. 2, lett. *b*) e *c*), della l. n. 243/2012; art. 4 della l. n. 243/2012, all. n. 2 della nota C.d.c. n. 646 del 2 febbraio 2022, che riporta la pag. 46 del verbale del Tavolo tecnico del 31 luglio 2019, doc. 22 f.u.).

1.9.2. In altri termini, il rispetto della disciplina civilistica (art. 2423, comma 2, c.c.) e di quella pubblicistica (postulato n. 5, all. n. 1, del d.lgs. n. 118/2011) che impongono chiarezza, trasparenza e veridicità della documentazione contabile e continuità della sua applicazione (art. 2423-bis, comma 1, n. 6, c.c.) costituiscono un corollario fondamentale del precetto dell'equilibrio di bilancio e sono norme di immediata attuazione dell'art. 97, commi 1 e 2, della Costituzione. Senza il rispetto di tale disciplina, infatti, il bilancio perde la sua connotazione 'pubblica'.

2. La forma del controllo: procedura e contraddittorio

2. Quanto alla forma (art. 20, comma 2, della l. n. 243/2012), per realizzare un sistema giustiziale in grado di dare effettività al diritto del bilancio e, contemporaneamente, garantire la pienezza del diritto di difesa (artt. 24 e 111, comma 2, della Costituzione, C. cost., sent. n. 39/2014, punto 6.3.4.3.3 in diritto) il legislatore ha istituito l'unico grado (art. 3, comma 1, lett. *r*), del d.l. n. 174/2012, ora art. 11 c.g.c.).

2.1. La Corte costituzionale ha onerato l'interprete di dare una lettura della normativa processuale vigente che garantisca la difesa di diritti, interessi e prerogative di autonomia costituzionale (C. Cost., sent. n. 39/2014, punto 6.3.4.3.3 in diritto).

2.2. Per questa ragione, il controllo deve svolgersi con regole di procedura in linea con gli artt. 24 e 111, comma 2, della Costituzione. In proposito, la Consulta ha ritenuto che le forme e le modalità dei controlli previsti dal d.l. n. 174/2012 costituiscono un unico 'sistema giustiziale' davanti a due diversi giudici (le Sezioni di controllo e le Sezioni riunite in sede giurisdizionale), alla presenza del pubblico ministero contabile (C. cost., sentt. nn. 18/2019 e 89/2017).

2.3. Di conseguenza, la giurisprudenza contabile (Sez. reg. contr. Campania nn. 11/2020/PRS e 113/2020/PRSP; Ss.Rr. spec. comp., n. 32/2020, ordd. 5 e 6/2021 e sent. n. 20/2021), ha ritenuto l'unico grado un unico processo, in due fasi: una necessaria e

ufficiosa dinanzi alla sezione territoriale di controllo, una eventuale dinanzi alle Sezioni riunite.

2.4. La differenza tra le due fasi non attiene all'oggetto, né all'ampiezza oggettiva del contraddittorio (diritto di difesa sul *thema decidendum* fissato dalla relazione di deferimento, Ss.Rr., sentt. nn. 9 e 10/2021), bensì alla procedura e all'ampiezza soggettiva dei contraddittori.

2.5. Le norme di procedura sono infatti diverse; mentre la fase eventuale dinanzi alle Sezioni riunite si svolge sulla base di regole speciali ed espresse (art. 11, artt. 123-129; artt. 172-176 c.g.c), poco è stabilito per la fase ufficiosa. La legge, infatti, si limita a stabilire le modalità di controllo, indicando enti e atti su cui attivare il controllo di legittimità sui saldi; per contro, non sono stabilite norme specifiche a garanzia dei controllati.

2.5.1. In punto di rito, pertanto, per garantire la legalità del giusto processo (art. 111, comma 2, della Costituzione) è necessario il ricorso all'analogia (art. 12 preleggi). Quanto all'*analogia iuris* il giudice deve rispettare i principi generali della pubblicità del processo e della 'parità delle armi' (con il divieto di decisioni a sorpresa); per l'*analogia legis*, per quanto compatibile, la fase ufficiosa e necessaria deve conformarsi alla disciplina processuale del giudizio sui conti (parte III del codice di giustizia contabile). Ciò in ragione del carattere egualmente necessario e officioso del giudizio di conto, nonché per l'identità di oggetto e di *ratio* che contraddistingue giudizio di conto e giudizio di controllo sul bilancio: in entrambi i casi la *causa petendi* è l'obbligo di rendicontare una gestione, il *petitum* l'accertamento della legittimità dei saldi che tale gestione esprime.

2.5.2. Peculiare, per altro verso, è la struttura del contraddittorio nelle due fasi. Quella di controllo, infatti, si svolge alla presenza delle sole parti necessarie indicate dalla legge che ne stabilisce le modalità; è quindi un giudizio a *cognitio summaria*. La cognizione (eventuale) e piena (art. 2, c.g.c.), infatti, spetta alle Sezioni riunite, dinanzi alle quali si svolge un giudizio *audita et altera parte*, ossia con la piena rappresentanza di tutti gli interessi che possono eventualmente fare ricorso. Esso, infatti, si attiva nella forma della citazione dei soggetti legittimati che vi abbiano interesse, e, in particolare, con la presenza necessaria del pubblico ministero contabile (artt. 124 e 127 c.g.c.; Ss.Rr., ord. n. 3/2022).

2.6. Nel procedimento in corso, la Regione ha chiesto di integrare il contraddittorio con il Governo e vari suoi organi competenti. La richiesta è stata motivata in ragione del fatto che la normativa applicata dall'Asl di Latina, della cui legittimità si è dubitato nella relazione di deferimento, è in larga parte basata su decreti del commissario *ad acta*, adottati ai sensi dell'art. 2, comma 83, della l. n. 191/2009.

La richiesta è stata rigettata con ordinanza letta in udienza e posta a verbale, ai sensi degli artt. 38 e 40 del codice di giustizia contabile. Nel dettaglio, il rigetto si è basato sulle seguenti argomentazioni: a) il Governo e i suoi organi non sono sottoposti al controllo ex art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012; b) l'oggetto del giudizio è il bilancio di un'articolazione organizzativa della Regione (l'Asl). Parti necessarie sono, quindi, soltanto l'Azienda e la Regione, quest'ultima quale ente *dominus* dell'organizzazione del Servizio sanitario regionale; c) il Governo è solo titolare *pro tempore* della gestione di una parte del bilancio regionale, mentre ufficio e organo sul cui bilancio si svolge il controllo è sempre la Regione e una sua articolazione; d) solo la Regione è sottoposta ad analogo controllo sul proprio bilancio, ai sensi del medesimo art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012; e) il controllo riguarda solo l'*accountability* (la correttezza della rappresentazione) e non anche la *liability* delle persone e dei titolari *pro tempore* dell'ufficio e dell'organo.

2.7. Tanto premesso in punto di procedura, nel merito, il Collegio ha rilevato le seguenti illegittimità-irregolarità incidenti sulla capacità dell'Azienda di mantenere il proprio equilibrio, anche in prospettiva, nel rispetto della propria autonomia 'imprenditoriale' e di bilancio.

3. La violazione del principio di prudenza: stralcio 'cieco' e note di credito da ricevere non giustificate

3. L'istruttoria ha evidenziato che l'Asl ha un numero ingente di partite contabili meramente correttive (note di credito da ricevere) e/o a carattere transitorio (fatture da ricevere). Tali partite sono state accese, in alcuni casi, oltre un decennio fa. Non è stato più possibile stabilire se queste sono state iscritte a suo tempo regolarmente, per l'assenza di partitari o altra documentazione analitica che consenta di ricostruire l'origine storica delle stesse, identificando il fornitore e il titolo della prestazione.

Entrambe le poste (note di credito e fatture 'da ricevere') si riferiscono a un anomalo accumulo, negli anni, di poste precarie e transitorie, che avrebbero dovuto chiudersi,

in relazione alle fatturazioni cui si riferiscono, ragionevolmente, nel giro di un anno dalla loro prima registrazione. Il mantenimento è quindi indice di un disordine contabile grave, che rende precarie tutte le rappresentazioni delle poste a cui si riferiscono e si reverbera sull'affidabilità dei saldi del patrimonio netto e di conto economico.

3.1. La contabilità economico-patrimoniale si basa sul principio di prudenza, criterio per la stima, valutazione e mantenimento di poste relative all'esercizio trascorso e a quelli precedenti (art. 2423-bis, comma 1, n. 1, c.c.; postulato n. 9 dell'allegato 1 del d.lgs. n. 118/2011).

I crediti sperati non possono iscriversi, mentre i debiti temuti devono, di regola, comunque iscriversi. Il postulato n. 9, infatti, precisa che nei *“documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate”*.

3.2. È pertanto evidente che l'incertezza sulla regolarità dell'iscrizione originaria comporta valutazioni differenti per i debiti e i crediti e sulla legittimità del loro recente stralcio. Infatti, in base al principio di prudenza, le partite attive dovrebbero essere stralciate, mentre quelle passive mantenute. L'incertezza riguarda: a) lo stralcio di debiti per 5.113.932,28 euro, di cui, mancando, la documentazione originaria, non può essere comprovata nemmeno la legittimità dello stralcio; b) la compressione di costi per 17.608.275 euro ('note di credito da ricevere', di cui manca giustificazione contabile).

3.3. Cionondimeno, ad avviso del Collegio, il dubbio sulla legittimità dello stralcio dei debiti (5.113.932,28 euro) può essere superato in ragione della certezza della data di iscrizione (unico dato che il Collegio sindacale è riuscito a verificare). Si tratta, infatti, di debiti che, in ogni caso, si sono ragionevolmente prescritti (ultradecennali).

3.4. Per contro, le 'note di credito da ricevere' comprimono i costi nonostante sia in corso, almeno dal 2018, un'attività contabile di verifica e ricognizione senza esito positivo. Infatti, nonostante le energie profuse, non si è riusciti a identificare il fornitore e il titolo delle note di credito (tabella 4.4).

Per il principio di prudenza e, insieme, per l'evidente precarietà della posta, incompatibile con un così lungo mantenimento in bilancio, le note di credito devono

essere quindi essere stralciate, facendo emergere integralmente il costo che hanno ingiustificatamente compresso.

Sussiste pertanto uno squilibrio di 17.608.275 euro.

4. Conto economico e Dca n. 521/2018: irregolare contabilizzazione delle variazioni di stima dei debiti e crediti

4. Come ricordato, l'art. 28 del d.lgs. n. 118/2011 ha stabilito che, per *“la redazione del bilancio d'esercizio, gli enti (del Servizio sanitario regionale) si applicano gli artt. da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo”*. Applicando la disciplina dell'art. 2425 c.c., le variazioni di valore di cespiti, crediti e debiti devono essere registrate nel conto economico, nel rispetto del principio di competenza economica (art. 2423-bis c.c., nn. 3, 4).

4.1. Per contro, per i crediti anteriori al 1° gennaio 2015, l'Asl procede a registrazioni dirette nel patrimonio netto, eseguendo una disciplina regolamentare di matrice regionale (Dca n. 521/2018 e aggiornamenti). Tali registrazioni, segnatamente, avvengono a fine anno in una voce del patrimonio netto, denominata, 'fondo di prima dotazione'.

4.2. Per il d.m. 17 settembre 2012, il patrimonio netto delle aziende sanitarie è composto da: a) un fondo di (prima) dotazione; b) dai contributi per investimenti; c) varie riserve (donazioni o lasciti destinati a investimenti e altre); d) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio, articolati in utili/perdite portate a nuovo e utili/perdite di esercizio.

Nel dettaglio, il fondo di 'prima dotazione' è definito come una posta del patrimonio netto *“determinata al momento della costituzione dell'azienda (o, se successiva, alla data di riferimento del primo stato patrimoniale) in base alla seguente relazione: fondo di dotazione =attività - passività - finanziamenti per beni di prima dotazione”*. In sintesi, la posta è un saldo tra le seguenti voci: al passivo, debiti e poste di 'sterilizzazione' degli ammortamenti dei beni inventariali, all'attivo, crediti e valore degli altri beni inventariali.

4.2.1. In proposito, prima dell'art. 28 del d.lgs. n. 118/2011, le regioni potevano emanare norme contabili proprie e speciali *“per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale (...), informate ai principi di cui al codice civile»* (comma 5), mentre allo Stato

veniva riservata soltanto una competenza di coordinamento, per “*conferire struttura uniforme alle voci dei bilanci*”, attraverso un regolamento contenente apposito ‘schema’.

4.2.2. In attuazione del novellato art. 117, comma 2, lett. e), della Costituzione (l. cost. n. 1/2012), dell’art. 1 e dell’art. 28 del d.lgs. n. 118/2011, è stato quindi adottato il d.m. 17 settembre 2012 che contiene istruzioni per il passaggio, tra il 2011 e il 1° gennaio 2015, alla disciplina contabile comune e uniforme per tutte le aziende sanitarie sul territorio nazionale. A tale scopo, il decreto ha previsto l’istituzione del fondo di ‘prima’ dotazione.

4.3. Ne consegue che la posta è lo strumento contabile attraverso cui è stato possibile superare il c.d. sistema del ‘doppio binario’ (art. 5, commi 5 e 6, del d.lgs. n. 502/1992). Il fondo di prima dotazione, infatti, consente di trasformare il saldo di contabilità finanziaria in uno di contabilità economica; allo stesso tempo, in caso di preesistente contabilità economica, permette di aggiornare la stima del patrimonio netto alla più rigorosa disciplina generale di diritto civile, che impone il rispetto del principio di prudenza.

4.3.1. Il fondo di prima dotazione è quindi una posta *una tantum*, a carattere ‘transizionale’, per mezzo della quale è stato possibile effettuare registrazioni dirette nel patrimonio, in deroga al principio di continuità (art. 2423-*bis*, comma 1, n. 6, c.c.) che impone di registrare le variazioni di stime di debiti e crediti nel conto economico, in coerenza con il principio di prudenza e competenza (art. 2423-*bis*).

Tale deroga è stata disposta dal d.m. in coerenza con la legge, poiché il mutamento del quadro normativo costituisce una circostanza ‘eccezionale’ (art. 2423-*bis*, comma 2 c.c.) che consente di interrompere la continuità rappresentativa, come evidenziato dall’interpretazione condivisa della comunità professionale (principio contabile Oic n. 29).

4.4. Ne deriva che il fondo di prima dotazione, al 1° gennaio 2015: a) svolge una funzione del tutto analoga al risultato di amministrazione da riaccertamento straordinario per gli enti in contabilità finanziaria (art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011, attraverso sui vi è stata la prima applicazione alla competenza finanziaria potenziata, all. 4/2, paragrafo 2); b) è una posta *una tantum* e a scopo ‘transizionale’ che introduce un’eccezione per consentire il passaggio di tutti gli enti alla contabilità armonizzata e la raffrontabilità dei loro saldi. In questo modo, si è evitato che il conto

economico degli enti sanitari registrasse cospicue sopravvenienze passive per il solo effetto del passaggio alla nuova contabilità armonizzata e al rigoroso *standard* di prudenza che impone.

4.5. Il Dca n. 521/2018 (e i successivi di aggiornamento) interrompe tale eccezionalità e rende l'uso del fondo di prima dotazione lo strumento ordinario per aggiornare le stime dei debiti e crediti anteriori al 1° gennaio 2015. La procedura indicata dalla Regione all'Asl di Latina, infatti, consente di replicare la valutazione a patrimonio netto nell'esercizio 2018 e negli esercizi successivi. Unico limite è che i crediti e debiti oggetto dello di rivalutazione ed eventuale stralcio siano anteriori alla data di conversione alla nuova contabilità armonizzata (1° gennaio 2015), secondo quanto originariamente stabilito con il d.m. 17 settembre 2012.

4.5.1. L'aggiornamento delle stime delle poste dell'attivo e del passivo deve essere replicato annualmente (artt. 2424-*bis* e 2423-*bis*, comma 1, n. 3, c.c.), registrando le variazioni di valore positive (sopravvenienze attive) o negative (sopravvenienze passive) nel conto dei costi e ricavi di competenza, nella sezione 'valore della produzione', nelle voci A.5 e B.14 (art. 2425 c.c.).

Gli *standard* della comunità professionale, infatti, chiariscono che per i crediti l'"*importo della svalutazione deve essere rilevato nelle apposite voci di conto economico*" (principio contabile Oic n. 15). Analoghe indicazioni sono riportate nel principio contabile n. 16 relativo ai debiti.

Ne consegue, che senza la previsione regionale emanata dal commissario *ad acta*, l'Azienda avrebbe dovuto procedere allo stralcio/valutazione annuale di debiti e crediti nell'osservanza del principio di competenza (2423-*bis*, comma 1, nn. 3 e 4 c.c.) e prudenza, (2423-*bis*, comma 1, n. 1, c.c. e all. 1 del d.lgs. n. 118/2011, postulato n. 9), procedendo alla registrazione delle variazioni di valore dei crediti e debiti, nell'ambito del conto economico dell'esercizio (art. 2425 c.c.).

4.5.2. L'Asl ha peraltro obiettato che il Dca n. 521/2018 non viola gli artt. art. 2423-*bis* (comma 1, n. 6, e comma 2) del codice civile in quanto conforme al principio Oic n. 29. Secondo l'Azienda, infatti, tale principio consente di considerare 'eccezione' ammessa dall'art. 2423-*bis* del codice la variazione diretta del valore del patrimonio netto ove connessa a 'errori'.

L'assunto è smentito dalla lettura del principio contabile richiamato, il quale precisa, ai punti 44 e seguenti, che mentre si possono considerare 'errori' quelli "44. *matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile*", non sono tali "45. *i cambiamenti di stima. (...) In particolare, non costituiscono errori: a) le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento, né b) l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza*".

In definitiva, la procedura del Dca n. 521/2018 non ha lo scopo di registrare a patrimonio errori materiali, matematici o di fatto (come previsto dal principio contabile Oic n. 29), ma di effettuare le registrazioni delle variazioni di valore e delle stime di debiti e crediti anteriori al 1° gennaio 2015 direttamente a patrimonio netto. In nessun modo l'Oic n. 29 considera l'aggiornamento di stima un errore.

4.5.3. La Regione, per parte propria, ha sostenuto invece che il Dca n. 521/2018 è stato avallato dai Tavoli tecnici. Fermo restando che ciò non avrebbe mutato la valutazione del Collegio (trattandosi soltanto di un giudizio di un organo amministrativo di controllo), la lettura integrale dei verbali smentisce quanto sostenuto. In particolare, il verbale del 31 luglio 2019, a pagina 46, evidenzia che la tecnica contabile applicata ha un impatto negativo sul corretto calcolo del saldo del conto economico e, quindi, sull'affidabilità dei calcoli del conto consolidato della pubblica amministrazione. Per tale ragione, il Tavolo tecnico ha invitato al ripristino delle regole ordinarie.

4.6. La procedura, inoltre, produce un notevole *gap* informativo e un difetto di trasparenza, anche ove si estenda la lettura del bilancio alla nota integrativa (art. 2423, comma 1). Il contenuto della nota (art. 2427, nonché degli artt. 2423, commi 3 e 4, 2423-*bis* e 2423-*ter*) non è in grado di fornire informazioni adeguate in merito a tali operazioni di stralcio, informazioni che presuppongono la conoscenza di una disciplina derogatoria (il Dca n. 521) e la lettura della delibera annualmente adottata dal direttore generale in esecuzione della stessa.

4.6.1. Inoltre, le operazioni di stralcio effettuate direttamente a patrimonio netto non consentono di calcolare in modo completo il risultato di esercizio, bypassando le

prescrizioni dell'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011. In quest'ottica, il Dca n. 521/2018 è affetto dalla stessa illegittimità del Dca n. 52/2017 (punto 5.1).

4.6.2. Ne consegue che il Dca n. 521/2018 (e la disciplina amministrativa collegata) va disapplicato dal bilancio dell'Asl di Latina. Ovviamente, nel rispetto del principio di intangibilità delle scritture pregresse, la disapplicazione riguarda gli aggiornamenti delle scritture contabili del ciclo di bilancio; infatti, è nel successivo *budget* (art. 25 del d.lgs. n. 118/2011) e consuntivo che l'Azienda è tenuta a dare coerente rappresentazione dell'impatto delle sopravvenienze (attive e passive). Parallelamente, è onere dell'Asl dare conto del ritorno al corretto sistema di rappresentazione, dettagliando agli *stakeholder*, in nota integrativa, quale sarebbe stato il reale risultato di gestione nelle annualità 2018 e successive e, soprattutto, con quali ricavi è stato possibile dare copertura e finanziamento alla riduzione del valore negativo del fondo di dotazione, generando utile.

4.7. Tale copertura non può provenire da crediti che sono stati riconosciuti all'Azienda per il finanziamento ed erogazione dei Lea o per gli investimenti, come è accaduto in passato (tabella 4.5). Nel 2019, infatti, è emerso che l'impatto negativo di 4.422.380,79 euro è stato assorbito dal comparto dei crediti accumulati verso la Regione/Gsa a titolo di 'quota indistinta' (*ergo*, finanziamento dei Lea) e di finanziamento degli investimenti.

Ciò si traduce in una violazione del principio di destinazione e dell'equilibrio speciale che esso comporta; è obbligo dell'Azienda, infatti, garantire la separazione tra entrate e spesa destinate ai Lea e agli investimenti rispetto alle altre spese sanitarie. Ne consegue che è dovere dell'Asl, di concerto con la Regione, recuperare le risorse che hanno avuto una destinazione incompatibile con la finalità di legge.

L'effettività del recupero deve essere dimostrata con il *budget* e con il successivo consuntivo, che deve basarsi su contabilità analitica rispettosa del principio di separazione (C. cost., sentt. nn. 169/2017, 132/2021 e 142/2021).

5. Pregiudizio della capacità rappresentativa del conto economico: illegittimità del *fine tuning* preventivo del risultato di esercizio

5. Le disposizioni amministrative che provengono dalla Regione, a partire dal Dca n. 52/2017 (e successive linee guida, doc. 9 f.u.) impartiscono all'Asl istruzioni precise che la obbligano a comunicare preventivamente i dati provvisori di bilancio. La

procedura, denominata 'circolare rilevazione partite *intercompany*', impone all'Azienda di trasmettere le matrici del bilancio.

A valle della disponibilità di tali dati, la Regione rimodula il piano di riparto del fondo sanitario regionale tra le aziende, effettuato a inizio anno in modo 'provvisorio'. L'assegnazione definitiva varia i ricavi dell'Azienda in modo da compensare eventuali perdite e drenare eventuali utili, ragion per cui, negli esercizi esaminati, il conto economico chiude regolarmente a zero (tabella 1).

Ciò produce una variazione dei 'ricavi' da trasferimenti verso la Regione/Gsa (*fine tuning* dei ricavi) che compensa il risultato di esercizio effettivo (tabelle 2 e 2.1). Parallelamente, i risultati di esercizio (sia che si tratti di risultati negativi, che positivi) di tutte le aziende sanitarie vengono compensati da correlate scritture sul bilancio della Gsa, la quale opera come camera di compensazione preventiva della c.d. partita *intercompany*.

5.1. La procedura è illegittima, perché pregiudica la capacità del conto economico: a) di dare conto delle capacità manageriali di rispetto del principio di copertura ed equilibrio (d.lgs. n. 171/2016, art. 2); b) di costituire il presupposto per le procedure e le decisioni di cui all'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011, che rimette la decisione sul risultato di esercizio solo all'azienda sanitaria, così che essa non può essere imposta dalla Regione alle stesse, se non nel rispetto delle condizioni di legge poste dalla disposizione richiamata.

5.1.1. Segnatamente, in applicazione del principio dell'autonomia gestionale e contabile delle aziende (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992), l'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011 rimette alla stessa azienda la decisione di destinazione all'esterno (alla Regione, quale camera di compensazione) di eventuali utili, previa verifica di alcune condizioni di legge. In particolare: a) in caso di perdite pregresse 'portate a nuovo', gli utili vanno destinate a favore dell'azienda, a copertura delle perdite; b) ove non sussistano perdite pregresse l'utile può essere accantonato a riserva e trattenuto a servizio del ciclo di produzione della stessa, incrementando il patrimonio (netto) proprio, investito nella *mission* aziendale; c) in alternativa, l'azienda può 'rendere disponibile' il risultato positivo per il ripiano del Sistema sanitario regionale nel suo complesso, e quindi a supporto del bilancio consolidato della sanità regionale.

In definitiva, la possibilità di destinare il risultato positivo di gestione alle compensazioni regionali è ammessa entro casi e limiti precisi; l'azienda, nella sua autonomia imprenditoriale e di bilancio (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992), è chiamata a effettuare una scelta alternativa tra investimento interno ed etero-destinazione.

5.2. La procedura regionale invece: 1) bypassa la regola della autonomia; 2) non rende possibile verificare le prestazioni del *manager*, ai fini della riconferma (d.lgs. n. 171/2016, art. 2, commi 3 e 4); 3) pregiudica la trasparenza del conto economico.

Sommata agli effetti del Dca n. 521/2018, questa procedura determina un'alterazione del risultato di esercizio effettivo, nella misura illustrata dal Collegio sindacale nella tabella 5.

5.3. Ne consegue che l'Asl deve procedere anche alla disapplicazione del Dca n. 52/2017 (e delle linee guida e circolari a valle) nei successivi aggiornamenti delle scritture contabile del ciclo di bilancio. È onere dell'Azienda dare conto della corretta rappresentazione, dettagliando agli *stakeholder*, in nota integrativa, quale sarebbe stato il reale risultato di gestione nelle annualità 2018 e successive.

6. Illegittimità del mancato trasferimento su conti intestati all'Azienda dei fondi regionali. Alterazione della capacità di verificare l'effettività dei fondi trasferiti tramite la misurazione dei flussi di contante sottostanti ai crediti verso la Gsa

6. L'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013, conv. dalla l. n. 64/2013, modificato dall'art. 1, comma 606, della l. n. 190/2014, prevede che, dal 2015, le regioni provvedano, entro la fine dell'anno, all'erogazione di almeno il 95 per cento delle risorse incassate dallo Stato a titolo di finanziamento del Servizio sanitario nazionale, e delle somme che la stessa regione, a valere su risorse proprie dell'anno, destina al finanziamento del proprio servizio sanitario. La restante quota deve essere erogata al Servizio sanitario regionale entro il 31 marzo dell'anno successivo.

La *ratio* della norma è favorire la massima responsabilità di bilancio (*accountability*) e l'autonomia delle aziende sanitarie, promuovendo, parallelamente, la trasparenza dei dati e del ciclo di produzione dei Lea.

6.1. La disciplina dell'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013, inoltre, completa le disposizioni statali sull'obbligo di pronto trasferimento delle risorse alle regioni. Lo Stato, infatti, dopo avere deliberato il riparto (art. 3, comma 12, del d.lgs. n. 502/1992 e art. 39, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997) eroga 'in via anticipata' il fondo alle regioni,

in una misura pari, almeno, al 97 per cento (art. 15, comma 24, del d.l. n. 95/2012 che ha stabilizzato l'art. 2, comma 68, della l. n. 191/2009).

6.2. In sostanza, sussiste un obbligo di trasferimento per cassa, dallo Stato alle regioni e dalle regioni alle aziende sanitarie, di tutte le risorse stanziare per l'erogazione dei Lea e per gli investimenti. La disciplina mira a realizzare l'allineamento tra flussi di cassa e di competenza in modo da consentire la verificabilità dell'effettività, esigibilità e liquidità dei crediti per l'alimentazione dell'erogazione delle prestazioni sanitarie. In questo modo, infatti, ciascuna azienda è in grado di verificare e dare conto dell'effettività dei fondi trasferiti, tramite la misurazione dei flussi di contante sottostanti ai crediti che ciascuna azienda contabilizza verso la Gsa.

6.3. Per rafforzare l'autonomia e la responsabilità di bilancio delle aziende, il rispetto dell'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013 è stato collegato alla disciplina dei piani di rientro (art. 2, comma 68, lett. c), della l. n. 191/2009). Il trasferimento per cassa di tali risorse, infatti, rientra tra gli obiettivi che, ove verificati positivamente dai Tavoli tecnici, danno diritto a un trasferimento premiale.

6.3.1. Per tale ragione, l'organizzazione della circolazione per cassa delle risorse oggetto del riparto regionale è oggetto delle verifiche del Tavolo tecnico di cui all'art. 12 dell'intesa fra lo Stato, le regioni e le province autonome del 23 marzo 2005.

Nel caso della Regione Lazio e dell'Asl di Latina, i Tavoli non hanno sollevato riserve di sorta. Il sistema del Cup (centro unico di pagamento) a mezzo di LazioCrea ha, in effetti, contribuito al miglioramento dei tempi di pagamento.

6.4. Cionondimeno, la Regione e l'Asl disattendono la disciplina statale, sotto due profili: 1) LazioCrea non è un ente sanitario; 2) l'erogazione non avviene su conti intestati all'Azienda, sebbene esistano i conti Siope su cui sarebbe possibile garantire il funzionamento del centro unico di pagamento mediante apposita delegazione di pagamento.

6.4.1. LazioCrea, infatti, non ha forma giuridica né finalità esclusive compatibili con l'art. 19 del d.lgs. n. 118/2011, norma che, pur facendo salva la potestà organizzativa delle regioni, individua alcuni tipi di enti cui soltanto è possibile attribuire le risorse del perimetro sanitario, ai sensi degli artt. 20 e 21 del d.lgs. n. 118/2011.

Come evidenziato, la gestione sanitaria si caratterizza per una doppia perimetrazione, soggettiva (art. 19 del d.lgs. n. 118/2011) e oggettiva (artt. 20 e 21 del d.lgs. n.

118/2011). Gli enti indicati dall'art. 19, infatti, garantiscono coerenza tra forma giuridica e principio di destinazione delle risorse di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), della Costituzione, l'art. 8, comma 1, lett. b), della l. n. 42/2009 e l'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011.

6.4.2. LazioCrea, per contro, sia per la forma giuridica che per il carattere non esclusivamente sanitario della sua funzione, non garantisce la necessaria separazione contabile e perimetrazione delle risorse sanitarie.

La Regione, in contraddittorio, ha evidenziato di avere emendato a questa anomalia prevedendo l'istituzione della Asl 'zero' che svolgerà le funzioni di centro unico di pagamento attualmente svolti da LazioCrea.

6.4.3. Nel prendere atto di quanto dichiarato, resta irrisolta la questione giuridica della mancata intestazione dei fondi per cassa alla stessa Asl, per garantire il necessario rispetto dell'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013. La problematica dovrà pertanto essere risolta dall'Asl, di concerto con la Regione. Sull'implementazione delle misure giuridiche correttive e sui tempi tecnici necessari per la loro realizzazione, si dovrà quindi dare compiuta informazione nella seconda fase di controllo, ai sensi dell'art. 1, comma 7, del d.l. n. 174/2012.

7. Sintesi: illegittimità e misure correttive

7. L'istruttoria ha fatto emergere la perdita della capacità del conto economico di evidenziare tutti i costi e ricavi di competenza dell'esercizio, cosa che avviene mediante la 'dispersione' di informazioni tramite: 1) l'assorbimento preventivo degli utili/perdite nelle relazioni con la Regione/Gsa, prima della chiusura del bilancio (Dca n. 521 e disciplina amministrativa connessa) ; 2) l'uso di una posta patrimoniale per contabilizzare i flussi contabili collegati all'aggiornamento delle valutazioni di debiti e crediti datati, che per competenza economica riguardano l'esercizio in cui tale valutazione è compiuta (Dca n. 521 e disciplina amministrativa connessa).

Le direttive regionali vengono infatti pedissequamente eseguite dall'Asl controllata. La Regione, per altro verso, ha giustificato tale disciplina evocando la specialità della propria situazione, considerata la necessità di rispettare il piano di rientro, ma anche il particolare valore giuridico dei Dca, espressione dei poteri ex art. 120 della Costituzione.

7.1. Sul punto, i Dca, le delibere di giunta, le circolari e le linee guida sono atti amministrativi che producono effetti giuridici esclusivamente sulla Regione e le sue articolazioni. Tali atti concorrono a pregiudicare la capacità rappresentativa del saldo del conto economico, violando l'autonomia imprenditoriale e di bilancio della stessa Asl (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992 e art. 30 del d.lgs. 118/2011) e la sua capacità prospettica di assicurare l'equilibrio di bilancio (art. 1, comma 3, del d.l. n. 174 2012).

7.2. A tal proposito, ai sensi dell'art. 1, comma 83, della l. n. 191/2009, il *“commissario adotta tutte le misure indicate nel piano, nonché gli ulteriori atti e provvedimenti normativi, amministrativi, organizzativi e gestionali da esso implicati in quanto presupposti o comunque correlati e necessari alla completa attuazione del piano. Il commissario verifica altresì la piena ed esatta attuazione del piano a tutti i livelli di governo del sistema sanitario regionale”*.

Cionondimeno, in nessun modo la disposizione autorizza deroghe alla disciplina statale, in particolare con riguardo alla disciplina contabile armonizzata che garantisce il rispetto del precetto dell'equilibrio e ai suoi corollari.

7.2.1. Del resto, come ha sottolineato il giudice delle leggi, i poteri riconosciuti al commissario governativo per l'attuazione dei piani di rientro dal deficit sanitario regionale (art. 1, comma 174, della l. n. 311/2004 e art. 2, commi 79 e ss., della l. n. 191/2009) non possono interpretarsi nel senso che tali provvedimenti possano assumere forza di legge, in quanto solo il Consiglio regionale è titolare del potere legislativo. Eventualmente, è ammessa *“la deroga alla competenza legislativa delle regioni in favore di quella dello Stato (ad esempio, mediante decreto-legge, quindi a opera di organi statali con poteri legislativi), nei limiti necessari a evitare che, in parti del territorio nazionale, gli utenti debbano assoggettarsi a un regime di assistenza sanitaria inferiore, per quantità e qualità, a quello ritenuto intangibile dallo Stato»* (C. cost., nn. 233/2019, 125/2015 e 217/2010).

7.2.2. Allo stesso tempo, è indubbio che i Dca esaminati abbiano contenuto regolamentare, generando una disciplina contabile alternativa a quella del d.lgs. n. 118/2011, attraverso una fonte non più ammessa dal sistema costituzionale (artt. 81, comma 6, e 117 della Costituzione).

7.2.3. In ogni caso, pur ammettendo che regolamenti regionali possano intervenire in tale materia, i Dca considerati e la disciplina collegata introducono regole che contrastano con l'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011 e con la disciplina civilistica, sotto il

profilo del principio di competenza e della necessaria continuità e uniformità delle regole contabili (art. 28 del d.lgs. n. 118/2011). In questo modo, l'Asl è tenuta a determinare il proprio saldo in base alle direttive regionali e non in base al codice civile, ledendo i principi di autonomia di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992.

Tali eccezioni o deroghe non si giustificano neanche alla luce dell'art. 120 della Costituzione e dell'emergenza di un piano di rientro, in quanto, come detto, i poteri commissariali non possono derogare al principio di legalità e non hanno forza di legge.

7.4. Inoltre, è del tutto inappropriato il richiamo dell'autonomia regionale a giustificazione del *fine tuning* finale dei ricavi.

Come è evidente, infatti, la Regione non si limita a esercitare le proprie prerogative di autonomia in merito al riparto delle risorse, poiché, attraverso la tecnica del riparto 'iniziale' e 'definitivo, non si limita a distribuire il fondo sanitario regionale, secondo il fabbisogno finanziario, ma procede a determinare i risultati economici di fine esercizio e la destinazione degli eventuali utili.

7.4.1. Inoltre, tutto ciò comporta una deresponsabilizzazione del *management* aziendale, nella prospettiva indicata dal d.lgs. 4 agosto 2016, n. 171, in materia di dirigenza sanitaria che evidenzia l'importanza attribuita alla valutazione delle capacità del direttore generale di conseguire gli obiettivi assegnatigli, anche in termini economici. Infatti, è previsto che ciascuna regione, già nell'atto di nomina, definisca e assegni al nominato degli obiettivi, soggetti a periodico aggiornamento, riconducibili a tre diverse tipologie (art. 2, commi 3 e 4). In particolare, il d.lgs. n. 171/2016 ha previsto che, trascorsi ventiquattro mesi dalla nomina, la Regione proceda ad accertare se il direttore generale sia stato in grado di raggiungere gli obiettivi assegnatigli, in termini di trasparenza di bilancio e di Lea. L'incarico dirigenziale, dunque, non risulta più legato a mere logiche fiduciarie ma deve essere corroborato dalla comprovata capacità professionale e manageriale del raggiungimento degli obiettivi di bilancio in piena trasparenza.

7.4.2. Le linee guida sul *fine tuning* vanno in direzione contraria; in particolare, il Dca n. 22/2020 (riparto provvisorio del Fsr 2019, doc. 19 f.u., corrispondente a un modello che si ripete negli anni) afferma che "per la valutazione dei direttori generali, non si terrà conto delle variazioni intervenute con il presente provvedimento rispetto a quanto assegnato

con il concordamento”, ossia della variazione a copertura del mancato conseguimento dell’equilibrio di bilancio.

7.4.3. Inoltre, il duplice impatto del *fine tuning* e dell’uso reiterato e illegittimo del calcolo del fondo di prima dotazione (Dca n. 521/2018) priva di veridicità il risultato di conto economico, anche ai fini del concorso alla definizione del saldo del conto economico consolidato della pubblica amministrazione.

7.5. La disciplina amministrativa regionale è dunque illegittima e va disapplicata al caso concreto del bilancio della Asl di Latina, ai sensi dell’art. 101 della Costituzione e degli artt. 4 e 5 della l. n. 2248/1865, all. E.

7.5.1. Infatti, come è stato evidenziato dalla dottrina e dal giudice amministrativo, il potere di disapplicazione ‘normativa’ degli 4 e 5 della legge citata è un potere generale che afferisce ai giudici di tutte le giurisdizioni, a presidio della supremazia della legge nel sistema delle fonti, anche quando non siano in gioco diritti soggettivi.

In ragione dell’unità della funzione giurisdizionale, a seconda degli interessi che la legge presidia nei vari ambiti di giurisdizione, nulla impedisce *“di ricostruire il conflitto della norma regolamentare con la fonte legislativa come un’ipotesi di invasione da parte del regolamento dell’area già coperta dalla disciplina posta dalla fonte a ciò competente, in analogia a quanto accade nel caso di normativa nazionale disponente su materia già dotata di diversa disciplina da parte della fonte comunitaria. In entrambi i casi può prescindersi dalla proposizione e dalla celebrazione di (un giudizio) tendente alla rimozione dell’atto che abbia debordato dalla sua sfera di competenza, essendo sufficiente accertare che la norma non è ‘idonea a innovare’ l’ordinamento sul punto e quindi non può essere applicata”* (Cons. St., Sez. V, 20 maggio 2003, n. 275091; Cons. St., Sez. VI, 2 marzo 2009, n. 1169; Sez. contr. Campania n. 11/2020/PRSP; per la disapplicazione in sede di controllo preventivo di legittimità, Sez. riun., 9 ottobre 1985, n. 439/A; Sez. contr. reg. Sicilia, 20 novembre 1996, n. 77; Sez. II app., 17 ottobre 1988, n. 202).

7.5.2. Inoltre, nella giurisdizione contabile sul bilancio, sussiste uno speciale potere di disapplicazione provvedimentoale, nell’ambito della quale il giudice, per ricalcolare poste e saldi o bloccare spesa già autorizzata (art. 1, comma 7, del d.l. n. 174/2012; art. 148-bis, comma 3, del Tuel), può paralizzare gli effetti degli atti sottostanti, pur senza dichiarare l’illegittimità degli atti medesimi.

7.6. Infine, la mancanza di trasparenza dei flussi di competenza è altresì aggravata dalla difficoltà a verificare l'effettiva consistenza dei crediti vantati verso la Regione, per il particolare sistema di circolazione dei fondi realizzato con LazioCrea.

L'ente dovrà quindi rimuovere tali anomalie in grado di pregiudicare, anche in prospettiva, l'equilibrio di bilancio (art. 1, comma 3, del d.l. n. 174/2012) e adottare misure correttive, entro 60 giorni dalla notifica della decisione (comma 7), dando corso alla disapplicazione delle norme e alla correzione delle poste nell'ambito della prossima rendicontazione, riformulando il *budget* ai sensi del art. 25 del d.lgs. n. 118/2011. Resta ferma la necessità di erogare la spesa connessa ai Lea.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale per il controllo per il Lazio,

ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7, del d.l. n. 174/2012, conv. dalla l. n. 213/2012,

ACCERTA

gravi irregolarità contabili, idonee a pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari. Nel dettaglio:

1. la mancanza di idonea contabilità inerente al fenomeno delle 'note di credito da ricevere', in grado di soddisfare i principi di veridicità e chiarezza (art. 2423 c.c.) e prudenza (2423-bis, n. 1, c.c.), tale per cui risulta priva di giustificazione la compressione di costi per 17.608.275 euro, con l'emersione di uno squilibrio di pari importo;
2. l'illegittima contabilizzazione, in forza dell'applicazione delle disposizioni regionali, delle variazioni di valore e delle stime dei debiti e dei crediti, direttamente a patrimonio netto senza transitare per il conto economico, in violazione degli artt. 2423-bis, nn. 3 e 4, c.c., dell'art. 2425 c.c. e dell'art. 30 del d.lgs. n. 118/2011;
3. l'irregolarità del saldo del conto economico, calcolato sulla base di disposizioni regionali che impongono la rilevazione preventiva dei dati provvisori di bilancio e la conseguenziale rimodulazione dei ricavi a titolo di riparto del Fondo sanitario regionale. Tale calcolo avviene in violazione delle disposizioni che tutelano l'autonomia aziendale (artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 502/1992 e art. 30 del d.lgs. n. 118/2011), la trasparenza di bilancio e la capacità rappresentativa del saldo del conto economico (art. 2423, comma 2, c.c. e postulato n. 5, all. 1, del d.lgs. n. 118/2011);

4. l'illegittima circolazione dei fondi per cassa, in violazione dell'art. 3, comma 7, del d.l. n. 35/2013 e degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 118/2011, con particolare riguardo al mancato incasso delle risorse su conti intestati all'Asl;

DISPONE

a cura del Servizio di supporto della Sezione di controllo:

a) la notificazione di copia della presente deliberazione alla direttrice generale dell'Azienda e al presidente della Regione Lazio;

b) la comunicazione della copia della deliberazione all'organo di revisione.

Si rammentano gli obblighi di legge: a) di adottare misure correttive, ai sensi dell'art. 1, comma 7, del d.l. n. 174/2012, da comunicare alla Sezione entro 60 giorni dalla notificazione della pronuncia; b) in ogni caso, di lasciare impregiudicata l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza; c) di pubblicare la deliberazione sul sito istituzionale dell'amministrazione, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.

Così deciso nella Camera di consiglio telematica del 9 e 15 febbraio 2022.

L'ESTENSORE

Francesco Sucameli

IL PRESIDENTE

Antonio Mezzera

Depositata in Segreteria il 28 marzo 2022

Il funzionario preposto al Servizio di supporto

Aurelio Cristallo