

**QUADERNO DI LAVORO
N. 9/2018**

I DEBITI FUORI BILANCIO

*Dott. Michele Camilletti
Dott.ssa Elena Masini*

Luglio 2018

INDICE

1. Le regole per l'effettuazione delle spese
2. I debiti fuori bilancio: quadro normativo
3. Le fattispecie di debiti riconoscibili
 - 3.1 I debiti da sentenza esecutiva (lett. a)
 - 3.2 I debiti da ripiano dei disavanzi (lett. b)
 - 3.3 I debiti da ricapitalizzazione delle società (lett. c)
 - 3.4 I debiti da procedure espropriative e occupazioni d'urgenza per pubblica utilità (lett. d)
 - 3.5 I debiti per acquisizione di beni e servizi acquisiti in violazione delle regole contabili (lett. e)
 - 3.6 Lavori di somma urgenza
 - 3.7 Le spese per incarichi legali
 - 3.8 Gli interessi moratori
4. La procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio
5. Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per pagamenti per azioni esecutive non regolarizzati
6. Il pagamento dei debiti fuori bilancio prima del loro formale riconoscimento
7. Casi particolari
 - 7.1 Rapporto tra debiti fuori bilancio e accantonamenti
 - 7.2 Debiti fuori bilancio e "passività pregresse"
 - 7.3 Gli accordi transattivi
8. Il finanziamento dei debiti fuori bilancio
 - 8.1 Il ricorso all'indebitamento
 - 8.2 La possibilità di "rateizzare" la copertura finanziaria del debito fuori bilancio
9. La classificazione contabile dei debiti fuori bilancio
10. Obblighi di trasmissione alla Corte dei conti

1. Le regole per l'effettuazione delle spese

Il presidio degli equilibri finanziari, in attuazione dei principi costituzionali di buon andamento e del pareggio di bilancio (art. 97 della Costituzione) impone che una rigorosa gestione delle risorse pubbliche, in base alla quale le spese possono essere sostenute nei limiti delle disponibilità di bilancio. Tra le funzioni del bilancio preventivo che le amministrazioni pubbliche devono obbligatoriamente approvare vi è proprio quella autorizzatoria: solamente le spese che trovano adeguata copertura finanziaria negli stanziamenti di bilancio approvati dal consiglio possono essere avviate e legittimamente sostenute (e pagate).

L'ordinamento contabile degli enti locali contiene una serie di norme che disciplinano il procedimento di spesa, a tutela dell'integrità, della veridicità e della tenuta degli equilibri di bilancio. In particolare possiamo codificare sei regole per l'effettuazione delle spese:

1. obbligo di assumere il preventivo impegno di spesa, a seguito della nascita di una obbligazione giuridicamente perfezionata, sulla base della quale è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza (art. 183, comma 1, del Tuel);
2. possibilità di effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria (art. 191, comma 1). Attraverso l'impegno di spesa è costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili;
3. l'attestazione della copertura finanziaria della spesa, con assunzione del relativo impegno, quale momento di verifica della effettiva disponibilità sui competenti capitoli di spesa e dell'acquisizione delle entrate vincolate, nei casi previsti (art. 153, comma 5, del Tuel).
4. efficacia del provvedimento di spesa (determinazione) solamente nel momento in cui viene rilasciata l'attestazione della copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario (art. 183, comma 7, del Tuel);
5. nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, obbligo di comunicare al destinatario le informazioni relative all'impegno. In mancanza di tale comunicazione il creditore ha facoltà di non eseguire la prestazione (art. 191, comma 1);
6. qualora la prestazione venga svolta in violazione delle norme per l'assunzione degli impegni di spesa, il rapporto obbligatorio intercorre tra il funzionario che ha ordinato la spesa ed il terzo (art. 191, comma 4).

L'iter procedimentale dell'effettuazione delle spese



2. I debiti fuori bilancio: quadro normativo

Dal complesso coordinato delle regole sull'effettuazione delle spese, si ricava, in accezione negativa, il concetto di "debito fuori bilancio" (o DBF), che consiste in una obbligazione passiva giuridicamente perfezionata assunta senza la preventiva copertura finanziaria. La sua elaborazione arriva inizialmente dalla giurisprudenza della magistratura contabile, in occasione del giudizio di responsabilità per danno erariale.

A livello normativo, la prima disposizione che fa espressamente riferimento ai debiti fuori bilancio degli enti locali risale al 1986, quando con l'art. 1-bis del d.l. 318/1986 (l. n. 488/1986) ha previsto la possibilità per gli enti in disavanzo o con debiti fuori bilancio di adottare provvedimenti di riequilibrio anche in chiave pluriennale (entro i due esercizi successivi). Successivamente gli interventi normativi hanno inteso introdurre una disciplina, anche procedurale, che detta condizioni di legittimità e procedure per il riconoscimento del debito fuori bilancio, con lo scopo di limitare la massimo questo fenomeno, soprattutto laddove esso discende da una irregolare attività negoziale condotta in palese violazione delle regole gius-contabili. La svolta arriva con il d.lgs. 77/1995 (modificato dal d.lgs. 342/1997) il quale ammette il riconoscimento dei debiti fuori bilancio nelle ipotesi di violazione delle regole contabili ai limiti dell'accertata utilità ed arricchimento per l'ente, laddove in precedenza era sufficiente l'assenza di responsabilità dei soggetti coinvolti¹. Oggi la norma di riferimento è contenuta nell'art. 194 del Tuel (già art. 37 del d.lgs. 77/1995), che analizzeremo compiutamente nel corso del presente lavoro.

Norma	Contenuti
Art. 1-bis DL 318/1986 (l. 488/1996)	Introduce strumenti di riequilibrio in caso di disavanzo o debiti fuori bilancio
Art. 24, DL 66/1989 (l. 144/1989)	Impone per la prima volta un termine per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, consentendo l'adozione di un piano per il finanziamento della durata massima di 5 anni qualora non sia possibile il finanziamento entro l'esercizio
Art. 12-bis, DL 6/1991 (l. 80/1991)	Individua un termine perentorio per il riconoscimento di debito fuori bilancio, fornendo per la prima volta una classificazione degli stessi
Art. 37, d.lgs 77/1995, come modificato dal d.lgs. 342/1997 (ora art. 194 del Tuel)	Introduce nell'ordinamento degli enti locali la disciplina dei debiti fuori bilancio, elencandone le casistiche, tempi per il riconoscimento, modalità di finanziamento. Si limita la possibilità di riconoscere il DFB per acquisizione di beni e servizi in violazione delle regole contabili nei limiti dell'utilità e arricchimento per l'ente

Le disposizioni citate, tuttavia, non contengono una vera e propria definizione di debito fuori bilancio, quanto piuttosto una mera elencazione delle tipologie di spese riconducibili ad esso. Per trovare una definizione di debito fuori bilancio dobbiamo rivolgerci ai documenti di prassi.

Il Ministero dell'interno, nella circolare n. 21/1993 dedicata al risanamento finanziario, definisce il debito fuori bilancio come *"un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro che grava sull'ente, non essendo imputabile, ai fini della responsabilità, a comportamenti attivi od omissivi di amministratori e funzionari, e che non può essere regolarizzata nell'esercizio in cui l'obbligazione stessa nasce, in quanto assunta in violazione delle norme gius-contabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali"*. Rievocando forse anche le regole della contabilità dello Stato²,

¹ Ministero dell'interno, Circolare F.L. n. 28/1997: *"La precedente versione stabiliva che potessero essere riconosciuti dall'amministrazione locale i debiti fuori bilancio per i quali non era ipotizzabile una responsabilità da parte di funzionari e/o amministratori nell'ordinazione della spesa in violazione delle norme giuscontabili che regolano l'impegno di spesa. L'attuale versione, seguendo gli indirizzi giurisprudenziali in materia di responsabilità per danno patrimoniale, ha dato la facoltà agli enti locali di riconoscere i debiti fuori bilancio nel limite dell'indebito arricchimento. Conseguentemente è stata modificata la disposizione di cui all'articolo 35 dello stesso decreto legislativo in ordine alla non imputabilità all'ente dell'obbligazione scaturente da impegno di spesa assunto irrualmente per la parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'articolo 37, comma 1, del decreto legislativo n. 77 del 1995. La norma è di grande rilievo perché consente di sanare, permanentemente, i debiti fuori bilancio nei limiti dell'utilità e dell'arricchimento che l'ente ha conseguito, mentre il pagamento della restante parte del debito deve essere richiesta a chi ha ordinato o reso possibile la fornitura"*

² RD n. 2440/1923 e RD n. 827/1924

il Ministero individua il debito fuori bilancio nella spesa “che non può essere regolarizzata nell’esercizio in cui l’obbligazione nasce”. Il concetto di debito fuori bilancio quindi è legato all’esercizio finanziario in cui viene data copertura alla spesa e non all’inversione della sequenza logico-temporale per cui l’obbligazione è sorta prima dell’assunzione dell’impegno. Sulla base di questa lettura, l’assunzione di un impegno di spesa entro l’esercizio per una obbligazione giuridica già sorta non costituiva debito fuori bilancio.



Secondo il Ministero dell’interno (circ. 21/1993) rappresenta debito fuori bilancio la spesa sostenuta in violazione delle regole contabili non regolarizzata entro l’esercizio.

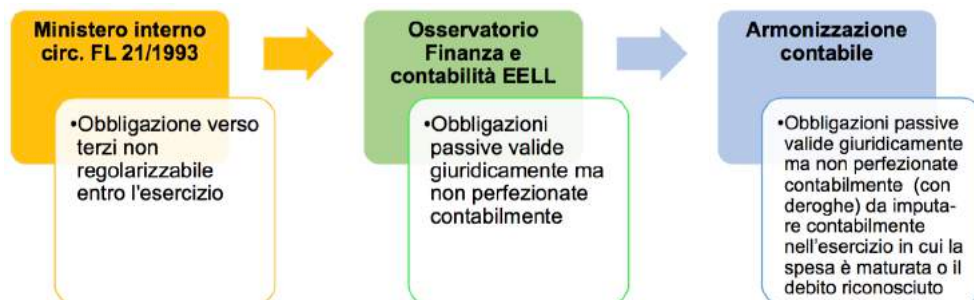
A mutare chiave di lettura è l’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, che nel principio contabile n. 79 (ed. 2004), emanato alla luce della riforma dell’ordinamento degli enti locali introdotta con il d.lgs. 77/1995, definisce il debito fuori bilancio come “obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento di un fine pubblico, valide giuridicamente ma non perfezionate contabilmente, per cui il riconoscimento della sua legittimità da parte del consiglio dell’ente fa coincidere i due aspetti giuridico e contabile in capo al soggetto che l’ha riconosciuto”. Nella versione del 2008 dei principi la definizione, sebbene più sintetica, non muta, in quando il DBF viene individuato in qualsiasi “obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali” (91). Considerato il fatto che, come abbiamo visto sopra, le regole contabili impongono di assumere l’impegno nel momento in cui sorge l’obbligazione, la violazione di tale regola determina in via automatica l’insorgere di un debito fuori bilancio.



L’Osservatorio della finanza e contabilità degli enti locali allarga il perimetro dei debiti fuori bilancio, individuandoli in tutte le spese giuridicamente assunte ma non perfezionate contabilmente

Con l’armonizzazione assistiamo ad una ulteriore evoluzione, sia nel concetto del DFB sia nei tempi per l’imputazione contabile della relativa spesa. Il principio della competenza potenziata, impedendo l’assunzione dell’impegno di spesa in assenza di una obbligazione certa, liquida ed esigibile, preclude la possibilità di apporre la copertura finanziaria su tutta una serie di voci di spese fino a quando non è noto l’importo esatto da pagare. Conoscenza che avviene, in molti casi, solo nel momento della richiesta del pagamento. Si allenta quindi il concetto che equipara il DFB ad ogni spesa sostenuta prima dell’impegno, come nel caso dei rimborsi a piè di lista o le passività pregresse. D’altro canto viene rafforzato l’obbligo di tempestivo riconoscimento ed imputazione contabile del debito nell’esercizio in cui è stata erogata la spesa. Secondo il punto 9.1 del pc all. 4/2, infatti, le spese impegnate per i debiti (assunti dall’ente e non registrati quando l’obbligazione è sorta) riconosciuti come DFB devono essere imputate secondo la scadenza dell’obbligazione. “Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell’obbligazione, la spesa è impegnata nell’esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto”. La Corte dei conti Sezione autonomie (deliberazione n. 4/2018) pone l’accento su questo aspetto “innovativo” della disciplina contabile, considerato essenziale per garantire l’attendibilità e la veridicità dei bilanci ed il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

L’evoluzione del concetto di debito fuori bilancio



3. Le fattispecie di debiti riconoscibili

L'art. 194 del Tuel (che riprende senza variazioni l'art. 37 del d.lgs. 77/1995) individua, in maniera tassativa, cinque tipologie di debiti fuori bilancio riconoscibili dall'ente:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Poiché la procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio costituisce un'eccezione rispetto al normale iter per l'effettuazione delle spese, le fattispecie elencate dal comma 1 dell'art. 194 del Tuel devono intendersi di stretta interpretazione, non essendo ammesse interpretazioni estensive di quanto indicato dalla norma.



L'elenco delle tipologie di debiti fuori bilancio indicato dall'art. 194 del Tuel è tassativo e non può essere interpretato in via estensiva. Spese non riconducibili a quelle tipologie non sono riconoscibili come DBF

Analizziamo di seguito le singole fattispecie.

3.1 I debiti da sentenza esecutiva (lett. a)

Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio da sentenze esecutive costituisce indubbiamente la fattispecie più diffusa tra quelle per le quali l'ordinamento ammette il ricorso a tale procedura. L'aspetto peculiare di questa tipologia di debiti, a differenza delle altre, è l'assenza di discrezionalità in ordine alla valutazione di legittimità e all'ammontare del debito da riconoscere. Si tratta, infatti, di obbligazioni che scaturiscono da un provvedimento dell'autorità giudiziaria e la cui cogenza esclude ogni ulteriore valutazione. Il riconoscimento rappresenta, in tal caso, atto dovuto, non potendo l'ente condannato sottrarsi legittimamente all'obbligo di ottemperare, attraverso l'adempimento della prestazione, al comando del giudice. Quest'ultimo, infatti, riconoscendo la fondatezza e la sussistenza della pretesa creditoria, abilita la controparte all'esercizio delle azioni di esecuzione forzata nei confronti dell'ente debitore. L'ente è quindi tenuto a saldare il debito effettuandone il pagamento, indipendentemente da qualsiasi giudizio in ordine alla loro legittimità (implicita nella fonte da cui promana, ovvero il provvedimento del giudice) e dalla eventuale impugnazione del provvedimento. La deliberazione di riconoscimento assume in tali circostanze una valenza meramente ricognitiva, di presa d'atto, restando salve le altre funzioni di riconduzione della spesa nel sistema di bilancio nel rispetto degli equilibri finanziari e di analisi delle cause e delle eventuali responsabilità in capo ad amministratori e dipendenti.

La lettera a) dell'art. 194 comma 1 del Tuel, come si può osservare, fa riferimento alle "sentenze esecutive"³, intendendosi tali tutte le decisioni con le quali il giudice (ordinario, amministrativo, tributario⁴) condanna l'ente al pagamento di una somma di denaro, a prescindere che siano o meno definitive. Quindi non ha alcuna importanza che la sentenza non sia ancora passata in giudicato o che l'ente abbia deciso di proporre (o già proposto) appello con richiesta di sospensione dell'esecuzione⁵:

³ La formulazione dell'art. 194, comma 1, lett. a), del Tuel, facendo riferimento alle "sentenze esecutive", si differenzia da quella del previgente ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (art. 37 del D.lgs. n. 77/1995), senza più esplicitare il richiamo alle due ipotesi in cui il provvedimento giudiziario assume tale efficacia (provvisoria esecutività e definitività), superato dalle nuove norme del Codice di procedura civile, che attribuiscono ordinariamente immediata esecutività alle sentenze di primo grado, salva la possibilità di ottenerne la sospensione, previa apposita istanza, da proporsi con l'impugnazione principale o con quella incidentale (artt. 282 e 283).

⁴ Il d.lgs. 156/2015 ha riformato il processo tributario, attribuendo formula esecutiva alla sentenza di primo grado.

⁵ Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 326 del 22/11/2017.

in tutti i casi scatta l'obbligo di riconoscimento del debito⁶. Va precisato tuttavia che il riconoscimento del debito fuori bilancio a seguito di sentenza esecutiva non costituisce acquiescenza a quest'ultima e pertanto non esclude l'ammissibilità dell'eventuale sua impugnazione nei termini e modalità di legge. Inoltre, resta ferma la necessità per l'ente, in caso di "ribaltamento" della sentenza di primo grado nei successivi giudizi, di intraprendere tutte le possibili azioni finalizzate al recupero di quanto dovesse risultare non dovuto all'esito di questi ultimi.



Il riconoscimento del debito fuori bilancio è atto dovuto in presenza di una sentenza esecutiva, anche se non ancora definitiva, a prescindere dalle eventuali decisioni dell'ente di ulteriore impugnazione del provvedimento

Ogni qual volta si sia in presenza di una sentenza esecutiva che condanna l'ente al pagamento di somme di qualsivoglia natura nei confronti di terzi, occorre quindi attivare la procedura di cui all'art. 194 del Tuel. Al di là del tenore letterale della norma, la riconoscibilità dei debiti derivanti da sentenze esecutive è da intendersi riferita a tutti i provvedimenti giudiziari idonei a costituire un titolo esecutivo e ad instaurare un processo di esecuzione, ivi compresi:

- i decreti ingiuntivi dichiarati esecutivi;
- i lodi arbitrali. Tali decisioni (una volta che il lodo è registrato) assumono l'efficacia di una sentenza emessa dal giudice, e quindi costituiscono fonte certa, liquida ed esigibile dell'obbligazione per la quale occorre riconoscere il debito;
- i provvedimenti di assegnazione di somme dovute dal Comune nella sua qualità di debitore; l'ordinanza di assegnazione di crediti ex art. 553 c.p.c. è infatti dotata di efficacia esecutiva al pari di una sentenza di condanna di primo grado, di conseguenza costituisce titolo idoneo per consentire il riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 del Tuel⁷.

È stato altresì chiarito (Corte dei Conti Lombardia, delibera n. 210/2018) che l'obbligo di riconoscimento del debito fuori bilancio, ai sensi della lett. a) del comma 1 dell'art. 194 del Tuel, sussiste anche in caso di sentenze esecutive emesse dal giudice tributario con cui si condanna l'ente al rimborso a favore dei contribuenti di somme non dovute. In tal caso, la circostanza che, per la parte relativa al tributo, la pronuncia non determini l'insorgenza di un nuovo rapporto obbligatorio, come invece avviene nel caso della condanna al risarcimento del danno, bensì la restituzione di un pagamento non dovuto, non fa venir meno la natura di sentenza esecutiva del provvedimento e la sua riconducibilità alla fattispecie disciplinata dall'art. 194 del TUEL. Ciò anche in virtù della riformulazione del testo dell'art. 69 del d. Lgs. n. 546/1992 (ad opera del d.lgs. n. 156/2015), che ha introdotto l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, ponendo fine alla previgente situazione in cui l'esecutività, prima del passaggio in giudicato delle sentenze, poteva operare solo a favore del fisco.



Anche le sentenze di condanna al rimborso dei tributi locali rappresentano un DBF che deve essere riconosciuto in consiglio

L'obbligo di riconoscimento decorre, in un'ottica prudenziale, sin dalla data del deposito della sentenza di condanna, ancorché non notificata, cioè dal momento del perfezionamento della relativa pubblicazione, in quanto è in questo momento che sorge l'obbligazione giuridica, vincolante (almeno in via provvisoria) e non programmata nell'ambito del ciclo di bilancio dell'ente. In ogni caso l'ente ha 120 giorni di tempo decorrenti dalla notifica del provvedimento per riconoscere e pagare il DFB da sentenza. In forza di quanto disposto dall'art. 14 del d.l. 669/1996 (l. 30/1997), infatti, i creditori non possono avviare azioni esecutive o notificare atti di precetto prima che siano decorsi 120 giorni dalla notifica del titolo esecutivo. Decorso inutilmente tale termine senza che sia intervenuto il pagamento,

⁶ Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 38 del 7/05/2018.

⁷ Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 105 del 21/12/2016.

l'ente è esposto all'azione esecutiva del creditore, con ulteriore aggravio di spese che possono configurare profili di responsabilità.



Il riconoscimento e pagamento del DFB per sentenze esecutive deve avvenire entro 120 gg dalla notifica, onde evitare l'aggravio di ulteriori spese derivanti dall'attivazione delle azioni esecutive



3.2 I debiti da ripiano dei disavanzi (lett. b)

La lettera b) dell'art. 194 riconduce all'ipotesi di debito fuori bilancio il pagamento di somme connesse al ripiano di disavanzi di consorzi, aziende speciali ed istituzioni, nei limiti in cui ciò sia previsto da statuto, convenzioni o atti costitutivi.

Anche in tal caso l'elenco degli organismi per i quali l'ente può intervenire con il riconoscimento di un debito fuori bilancio deve intendersi tassativo, non essendo ammessa tale procedura nel caso di soggetti aventi natura giuridica diversa da quelle indicate⁸, ovvero:

- consorzi ex art. 31 del Tuel: si tratta di consorzi costituiti per la gestione di funzioni ovvero per la gestione di servizi sociali;
- aziende speciali: sono enti strumentali aventi personalità giuridica e dotati di autonomia patrimoniali disciplinate dall'art. 114 del Tuel, soggette alle stesse regole contabili armonizzate del d.lgs. 118/2011;
- istituzioni: sono organismi strumentali dell'ente privi di personalità giuridica ma dotati di autonomia organizzativa, disciplinate anch'esse dall'art. 114 del Tuel.

Affinché sia possibile riconoscere il debito fuori bilancio, oltre agli accordi convenzionali o statutari in essere, gli enti devono aver rispettato l'obbligo del pareggio di bilancio, attraverso l'equilibrio di costi e ricavi. Quindi non è possibile riconoscere il debito qualora il disavanzo derivi da una non sana gestione finanziaria nonché dalla violazione delle regole contabili per la gestione del bilancio. Al contrario possono essere riconoscibili i disavanzi derivanti dall'andamento negativo del ciclo di erogazione e gestione dei servizi (aumento di costi o riduzioni di entrate).



Il disavanzo di consorzi, aziende speciali ed istituzioni può essere riconosciuto come debito fuori bilancio se è stato rispettato il pareggio di bilancio e deriva da fatti gestionali non connessi ad una violazione delle regole contabili, nei limiti di quanto previsto dallo statuto o convenzione

⁸ La Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, con la deliberazione n. 26 del 22/01/2016 ha, ad esempio, escluso la possibilità di ripianare con tale procedura il disavanzo di un'associazione partecipata dal Comune.

3.3 I debiti da ricapitalizzazione delle società (lett. c)

Il debito fuori bilancio previsto dalla lettera c) dell'art. 194 del Tuel attiene ad interventi di ricapitalizzazione delle perdite registrate da società partecipate per l'esercizio di servizi pubblici locali. Trattasi di una fattispecie ben individuata riconducibile agli obblighi previsti dall'art. 2446 e 2447 del codice civile di ricostituire il capitale sociale qualora esso venga compromesso da perdite (e quindi ridotto) per oltre i 1/3 del suo ammontare, dopo ovviamente aver attinto dalle riserve.

Evidenziamo come le operazioni di ricapitalizzazione siano ben diverse dal mero ripiano delle perdite: le prime identificano le "operazioni di ricostituzione del capitale sociale originariamente deliberato dai soci per la costituzione della società" mentre le seconde consistono in "qualsiasi modalità utile per colmare un disavanzo di gestione, cui può provvedersi con apporti finanziari anche senza specifica causa" (Corte conti Liguria, delibera n. 2/2005). Inoltre la ricapitalizzazione (da veicolare attraverso il debito fuori bilancio) è solamente quella che interessa società che erogano servizi pubblici locali e non, invece, servizi strumentali (Corte dei conti Liguria, delibera 56/2011) o servizi di interesse generale (Corte dei conti Friuli Venezia Giulia, delibera n. 74/2011).

Ricordiamo in ogni caso che l'ente locale che decida di ricapitalizzare una propria società anziché dismetterla deve motivare adeguatamente la decisione, che non può prescindere da un piano di industriale di rilancio della società stessa (Corte dei conti Puglia, delibera n. 27/2016).



Il riconoscimento del DFB per la ricapitalizzazione a seguito di perdite può avvenire solo per società partecipate che svolgono servizi pubblici locali

3.4 I debiti da procedure espropriative e occupazioni d'urgenza per pubblica utilità (lett. d)

Un caso molto frequente, con cui gli enti si sono sempre confrontati, è la soccombenza in caso di contenziosi derivanti da procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per pubblica utilità (articolo 194, lettera d), del Tuel). In queste situazioni le somme da riconoscere alla controparte vincitrice assumono valori spesso importanti, tanto da causare, in alcuni casi, uno squilibrio o addirittura situazioni di pre-dissesto, in assenza di idonei accantonamenti disposti dagli enti. La peculiarità è dovuta al fatto che le decisioni dei giudici vengono definite dopo molti anni dal perfezionamento dell'atto di esproprio e, quindi, la stima indennitaria complessiva da riconoscere risulta composta per circa la metà da indennità e per l'altra metà da rivalutazione, interessi e altre spese. Sebbene derivante da sentenza del giudice, riteniamo che la casistica in cui inquadrare correttamente questa fattispecie sia proprio la lettera d), per le peculiarità che la contraddistinguono. Come vedremo più avanti infatti, un tema relevantissimo riguarda le fonti di finanziamento del debito fuori bilancio, soprattutto alla luce delle modifiche apportate all'art. 119 della Costituzione che vieta la contrazione di mutui per spese diverse da quelle di investimento, stabilendo delle precise correlazioni tra loro che, se violate, verrebbero sanzionate con la nullità degli atti e dei contratti posti in essere (articolo 30, comma 15, della legge 289/2002).

Sul tema degli espropri si è dibattuto per anni se, oltre al maggior valore dell'area che costituisce ovviamente spesa di investimento, anche rivalutazione ed interessi potessero qualificarsi come tali e quindi venire finanziati da mutui. Le posizioni assunte si erano via via indirizzate a qualificare la rivalutazione quale spesa di investimento, anche in ossequio a delle puntuali sentenze della convenzione europea sui diritti dell'uomo che le ha attribuito un titolo di esproprio "legittimo", adeguatamente attualizzato sulla base dell'inflazione. Per la quota interessi invece rimaneva ancora molta confusione. Sul punto è intervenuta la Sezione autonomie della Corte dei conti (deliberazione n. 13/2016) che ha stabilito che gli interessi calcolabili sull'indennità di esproprio e sulla stessa rivalutazione devono essere finanziariamente considerati parte integrante del corrispettivo determinato in sentenza, in virtù di un mero collegamento tra le varie voci dettato dal trascorrere del tempo e in un'ottica economico-patrimoniale (criterio del costo di acquisizione), quindi finanziabili anche con debito. Analogamente può riconoscersi natura di spesa d'investimento al risarcimento, comprensivo di

interessi e rivalutazione, dovuto nei casi di “accessione invertita”, con riconoscimento di debito fuori bilancio conseguente a sentenza di condanna al risarcimento di danni per aree illecitamente espropriate ed irreversibilmente trasformate (Corte dei conti Marche, delibera n. 23/2018⁹).

Rimangono esclusi dalla nozione di investimento le ulteriori voci di spesa eventualmente liquidate in sentenza (spese legali, consulenze, spese di giustizia, etc.), nonché gli interessi moratori e le altre componenti di danno che possono aggiungersi in conseguenza dell’attività illecita dell’amministrazione e che non concorrono a determinare il valore dell’immobile acquisito (lucro cessante).

<i>Vodi di spesa</i>	<i>Natura della spesa</i>
Indennità di esproprio	Investimento
Indennità per occupazione d’urgenza	Investimento
Risarcimento dovuto in casi di “accessione invertita”	Investimento
Rivalutazione monetaria + interessi maturati fino alla sentenza	Investimento
Interessi moratori da deposito sentenza al pagamento	Corrente
Spese di lite, consulenze, spese legali	Corrente
Altre voci di risarcimento del danno (es lucro cessante)	Corrente

3.5 I debiti per acquisizione di beni e servizi acquisiti in violazione delle regole contabili (lett. e)

L’ultima tipologia di debiti fuori bilancio riconoscibili riguarda le spese per acquisizione di beni e servizi in violazione delle regole gius-contabili che prevedono l’obbligo del preventivo impegno di spesa. Come è facilmente intuibile tale casistica è diversa da tutte le altre in quanto la causa del DBF non è un evento esterno all’ente, e come tale indipendente dalla sua volontà, bensì trae origine da una palese violazione delle norme da parte dei funzionari o amministratori che operano all’interno dell’ente. Per questo il provvedimento di riconoscimento del debito fuori bilancio di questa natura è soggetto ad un obbligo motivazionale ben più stringente ed accurato dei precedenti, volto ad accertare che la spesa:

- a) attiene all’espletamento delle funzioni e dei servizi di competenza dell’ente;
- b) ha prodotto utilità ed arricchimento per l’ente.

La decisione di riconoscere il debito fuori bilancio da parte dell’organo consiliare deve fornire una puntuale dimostrazione delle ragioni che giustificano il ricorso a tale istituto, di natura eccezionale, attraverso una istruttoria che non si limiti a “dichiarare” l’utilità e l’arricchimento ma ne dia dimostrazione “concreta” ed “oggettiva”. In particolare:

- per quanto riguarda l’**utilità**, occorre valutare i vantaggi economici e sociali conseguiti in relazione agli interessi istituzionali dell’ente. Sono da considerarsi “utili” le spese derivanti da disposizioni di legge e quelle connesse all’esercizio di funzioni pubbliche esercitate obbligatoriamente per legge da attuarsi secondo scelte discrezionali dell’amministrazione;
- per quanto riguarda l’**arricchimento**, esso corrisponde alla diminuzione patrimoniale sofferta senza giusta causa dal soggetto che ha fornito beni e servizi, da indennizzare nei limiti dell’accrescimento conseguito dall’ente. Ciò comporta che l’importo del debito riconoscibile da parte dell’ente dovrà essere pari alla minor somma tra l’incremento dell’ente e la diminuzione patrimoniale subita dal terzo. L’arricchimento può essere determinato calcolando l’effettivo vantaggio ottenuto in termini di servizi o forniture rese o di risparmio di spesa conseguito, da accertare sulla base di criteri oggettivi (indagini di mercato volte a verificare la congruità dei prezzi, listini o tariffari di legge, ecc.). Deve quindi ritenersi illegittimo il riconoscimento di un debito fuori bilancio per prestazioni eseguite in assenza di progetti, quantificazione dei costi, documentazione attestante la effettiva e regolare esecuzione delle prestazioni o forniture, la

⁹ Per i giudici contabili esiste infatti un collegamento, sotto il profilo causale, tra l’incremento patrimoniale che si realizza con l’acquisto del diritto di proprietà in capo all’ente per effetto dell’occupazione illegittima e l’obbligazione risarcitoria in favore del privato, commisurata al valore venale del bene. Anche alle spese per rivalutazione ed interessi liquidate in sentenza va riconosciuta la natura di spesa di investimento, considerato che le stesse costituiscono voci di spesa direttamente riconducibili all’attualizzazione del complessivo “prezzo” del bene acquisito.

congruità dei prezzi e la corretta quantificazione di ciascun intervento. Per la Corte dei Conti¹⁰, una siffatta condotta è da ritenersi gravemente colposa e foriera di responsabilità erariale. Come chiarito dai giudici contabili, non è ammessa la possibilità che il riconoscimento di debito comprenda anche ulteriori elementi come l'“utile d'impresa”, in quanto rappresentativo della componente economica della controprestazione integrante il guadagno del privato, che non può quindi in alcun modo costituire, come tale, un arricchimento per l'ente (Corte dei conti Emilia Romagna, delibera n. 32/2011). Aderendo a questo assunto, l'ente, per le prestazioni di beni e servizi, dovrà decurtare dall'importo della spesa il cosiddetto utile d'impresa, determinabile forfettariamente nel 10%-15% del corrispettivo.



Non costituisce arricchimento per l'ente e deve quindi essere decurtato dalla somma riconoscibile come debito fuori bilancio il cosiddetto “utile d'impresa”.

Al di fuori di queste ipotesi, o per la parte eccedente l'utilità ed arricchimento per l'ente, la spesa non può essere riconosciuta ed il rapporto obbligatorio intercorre tra il terzo creditore ed il soggetto che ha ordinato la prestazione. Conseguentemente “*si ritiene che non siano normalmente riconoscibili gli oneri per interessi, spese giudiziali, rivalutazione monetaria ed in generale i maggiori esborsi conseguenti a ritardato pagamento di forniture in quanto nessuna utilità e arricchimento consegue all'ente, rappresentando questi un ingiustificato danno patrimoniale del quale devono rispondere coloro che con il loro comportamento lo hanno determinato*” (Ministero dell'interno, Circolare F.L. n. 28/1997).

3.6 Lavori di somma urgenza

Un caso particolare per cui l'ordinamento prevede la possibilità di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi della citata lett. e) del comma 1 dell'art. 194 del TUEL è quello relativo ai **lavori di somma urgenza**. Il comma 3 dell'art. 191 del TUEL dispone infatti che, per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di eventi eccezionali o imprevedibili, la Giunta, qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dalla ridetta lett. e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. In tal caso, il provvedimento di riconoscimento della spesa deve essere accompagnato da una relazione con la quale il responsabile del procedimento dà atto delle ragioni per le quali i lavori commissionati si sono resi indispensabili per rimuovere le situazioni che arrecavano pregiudizio all'incolumità pubblica. Il provvedimento di riconoscimento delle spese per lavori di somma urgenza deve essere adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. Al terzo interessato, è data comunicazione contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare. Trattandosi, anche in questo caso, di norma eccezionale rispetto all'ordinaria procedura di spesa, la stessa deve essere interpretata in senso stretto, quindi solo ed esclusivamente per i casi in cui ci sia pregiudizio per l'incolumità pubblica. È noto infatti che sono molteplici i casi in cui sono richiesti interventi urgenti (basti pensare ai danni cagionati dal maltempo: neve, alluvione, ecc.), tuttavia la norma individua i requisiti indispensabili che devono contemporaneamente sussistere per poter ricorrere a tale procedura:

- eccezionalità ed imprevedibilità degli eventi che hanno cagionato i danni per cui si rendono necessari gli interventi;
- pregiudizio per l'incolumità pubblica determinato dai predetti eventi.

Proprio in virtù di ciò, si ribadisce l'importanza di motivare, nel provvedimento di riconoscimento della spesa, in maniera puntuale e dettagliata, le ragioni di fatto e di diritto per le quali si ricorre alla procedura in parola.

¹⁰ Sezione giurisdizionale per la Calabria, sentenza n. 197 del 6/09/2016.

3.7 Le spese per incarichi legali

Un altro caso “tipico” di debiti fuori bilancio di cui alla lettera e) riguarda le spese per incarichi legali. L’obiettivo di quantificare la spesa al momento dell’affidamento, unita all’insufficienza di risorse a bilancio, ha spesso condotto gli enti, in passato, ad affidare incarichi impegnando un limitato “fondo spese”, per poi trovarsi, a conclusione del procedimento, con parcelle di importi molto elevati privi di copertura finanziaria. Proprio per prevenire tali situazioni il principio contabile all. 4/2 (al punto 5.2, lett. g), impone agli enti di richiedere al legale un preventivo di massima, in base al quale occorre procedere ad assumere impegno di spesa imputandolo interamente nell’esercizio di conferimento, senza alcun riguardo per l’esigibilità della prestazione, legata ad un evento futuro ed incerto come la conclusione della causa. In presenza di tale condizione, l’eventuale maggiore spesa connessa al protrarsi della causa, qualora l’impegno sia assunto prima della conclusione della stessa e in assenza di emissione di fattura, non costituisce debito fuori bilancio (Corte dei conti Campania, delibera n. 9/2007 e Corte dei conti Lombardia, delibera n. 19/2009). Diversamente, in presenza di un impegno iniziale oggettivamente inadeguato per coprire i costi dell’incarico, la maggiore spesa non potrà che essere sostenuta previo riconoscimento del DBF (Corte dei conti Emilia Romagna, delibera n. 256/2013, Corte dei conti Veneto, delibera n. 375/2016, Corte dei conti Lombardia, delibera n. 200/2015).



Gli impegni per incarichi legali possono essere integrati qualora l'importo originariamente assunto sulla base del preventivo di spesa si riveli insufficiente, prima della conclusione della causa e della ricezione della parcella, senza riconoscere il DBF. In assenza di preventivo o impegno ovvero con un impegno chiaramente insufficiente la maggiore spesa configura sempre un DBF

3.8 Gli interessi moratori

Un’analisi a parte merita la questione della riconoscibilità o meno del debito connesso agli interessi moratori per ritardato pagamento delle fatture (ed eventuali ulteriori spese per recupero del credito) vantati dal soggetto terzo ai sensi del d.lgs. 231/2002.

A tale proposito la Corte dei Conti¹¹ ha ravvisato che l’obbligazione di pagamento degli interessi moratori non può configurare un’ipotesi di debito fuori bilancio di cui alla lettera e) in quanto difetta del requisito dell’utilità e dell’arricchimento nei confronti dell’ente. Non è neanche pensabile che l’ente, in presenza di un’obbligazione di interessi di mora per ritardato pagamento, debba sostenere un contenzioso giudiziale, al fine di poter fare rientrare il debito nella fattispecie di cui alla lettera a) del comma 1 dell’art. 194 del TUEL, con ulteriore aggravio delle spese del giudizio. In tal caso, quindi, verificata la fondatezza e la correttezza delle richieste, l’ente può valutare l’opportunità di giungere ad un accordo transattivo, con ricorso alle ordinarie procedure per l’assunzione dell’impegno di spesa, qualora ricorrano i presupposti per la sua definizione e le ragioni di opportunità e di interesse pubblico alla definizione della pendenza.

In generale, comunque, la corresponsione di interessi di mora per ritardato pagamento costituisce presupposto per l’imputazione di danno erariale in capo al soggetto che ne ha disposta la liquidazione. Ciò in quanto, in ogni caso, il pagamento di interessi comporta una ingiustificata lievitazione del costo della prestazione¹².



Gli interessi moratori per ritardato pagamento di fatture non sono riconoscibili come debiti fuori bilancio nell'ambito della lettera e) dell'art. 194 del Tuel, in quanto manca il requisito dell'utilità e dell'arricchimento per l'ente

¹¹ Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 149 del 23/07/2015.

¹² Si veda, ad esempio: Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per il Lazio, sentenza n. 69 del 10/04/2017; Sezione giurisdizionale per la Puglia, sentenza n. 37 del 27/01/2016.

4. La procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio

La procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, codificata dall'art. 194 del TUEL, è finalizzata alla regolarizzazione in contabilità di situazioni debitorie relative a spese per le quali, a causa dell'inerzia dell'ente o anche per ragioni non imputabili a quest'ultimo, non è stata seguita la procedura di assunzione del necessario impegno di spesa ai sensi degli artt. 183 e 191 del TUEL.

Relativamente alle obbligazioni pecuniarie che, pur giuridicamente perfezionate ed esigibili, non hanno dato luogo alle verifiche preventive di copertura e di registrazione del relativo impegno contabile, il riconoscimento dei debiti fuori bilancio con le modalità e le forme di cui agli artt. 193 e 194 del TUEL costituisce, come abbiamo detto, l'unico rimedio giuridico previsto nell'ordinamento degli enti locali per ricondurre tali obbligazioni alla sfera patrimoniale dell'ente. Affinché un debito possa essere riconosciuto è necessario che l'obbligazione sottostante sia giuridicamente perfezionata, ovvero possieda i requisiti generali per l'assunzione di impegni di spesa, vale a dire:

- certezza, in quanto esista un titolo giuridico sulla base del quale l'ente risulta essere debitore;
- liquidità, in quanto sia individuato il soggetto creditore e l'importo del debito sia determinato o comunque determinabile;
- esigibilità, in quanto il pagamento non sia dilazionato da termine o subordinato a condizione.

A chi compete la proposta consigliare. La proposta della deliberazione per il riconoscimento dei debiti spetta al responsabile del servizio competente per materia (Ministero dell'interno, Circ. F.L. n. 28/1997). Nel caso in cui occorra procedere al riconoscimento di debito fuori bilancio provenienti da diversi centri di responsabilità, dovranno essere predisposte diverse proposte di deliberazione. Ciò anche al fine di mettere in condizioni l'organo di revisione ed il consiglio comunale prima e la Corte dei conti poi di accertare eventuali profili di responsabilità.



La proposta di riconoscimento del DFB compete al responsabile del servizio competente per materia

I tempi per il riconoscimento del debito fuori bilancio. Il testo unico demanda ai regolamenti di contabilità degli enti l'individuazione dei tempi entro i quali procedere al riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio, fermo restando che almeno una volta all'anno (entro il 31 di luglio) il consiglio comunale è tenuto, in occasione della salvaguardia degli equilibri, ad adottare i provvedimenti per la regolarizzazione delle posizioni debitorie non conformi.

Onde evitare l'ulteriore aggravio di interessi e spese, risulta quindi fondamentale attivare con tempestività il procedimento per il riconoscimento del DFB, a prescindere dalla scadenza (canonica) del 31 di luglio. Il regolamento quindi dovrà prevedere l'obbligo, da parte di chi viene a conoscenza dell'esistenza del debito, di comunicare immediatamente il fatto al servizio finanziario e di attivare senza indugio la procedura, così da sottoporla all'approvazione dell'organo consiliare nella prima seduta utile. La tempestività nel riconoscimento del debito è tanto più importante se si considera che i principi contabili prevedono che l'imputazione della spesa avvenga nell'esercizio in cui essa è maturata, così da garantire la veridicità del rendiconto.

Le verifiche in sede di rendiconto. In sede di rendiconto gli enti devono dichiarare o meno l'esistenza di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere. L'importanza di tale ricognizione è legata all'importanza di rendere evidenti, nel risultato di amministrazione ed ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, gli effetti di tali debiti, pena la violazione dei principi di veridicità ed attendibilità dei documenti contabili. Occorre ricordare, inoltre, che qualora il rendiconto evidenzia la presenza di DFB non riconosciuti, nelle more del riconoscimento e finanziamento l'ente è soggetto ai limiti della gestione provvisoria, ai sensi dell'art. 188, comma 1-*quater*, del Tuel.

Resta fermo l'obbligo, in sede di rendiconto, di riconoscere la legittimità dei debiti fuori bilancio per pagamenti effettuati per azioni esecutive, da evidenziare secondo le modalità indicate dal punto 6.3 del p.c. all. 4/2 al d.lgs. 118/2011.

Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio in esercizio provvisorio. Altrettanto dibattuta è la possibilità di procedere al riconoscimento del debito fuori bilancio in esercizio provvisorio. Numerosi sono i pareri che negano tale possibilità in considerazione del fatto che *“la delibera di riconoscimento può essere adottata solo in occasione di precise scansioni temporali, in particolare in sede di approvazione del bilancio di previsione, ovvero in occasione della delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art. 193, comma 2, del TUEL, ferma restando la possibilità di disporre a livello regolamentare che si possa provvedere in ogni fase dell'esercizio, secondo il dettato del comma 1° dell'art. 194 del TUEL. Si tratta, non a caso, dei momenti in cui gli equilibri di bilancio vengono valutati in maniera approfondita e complessiva. In quest'ottica, ipotizzare che si possa provvedere proprio durante la “vacanza” del bilancio, costituirebbe un'inammissibile aporia logica”* (Corte dei conti Sicilia, deliberazione n. 78/2014/PAR; dello stesso tenore la deliberazione n. 189/2014/PAR e la Corte dei conti Campania, con parere n. 213/2013). In senso contrario segnaliamo la deliberazione n. 18/2016/PAR con cui la stessa Corte dei conti Sicilia ammette che durante l'esercizio provvisorio si possano riconoscere debiti fuori bilancio limitatamente alle spese dovute per sentenze esecutive. E ciò in considerazione del fatto che l'art. 163, comma 2, del Tuel ammette, anche in gestione provvisoria, il pagamento di obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi. A maggior ragione ciò dovrebbe essere quindi possibile in esercizio provvisorio.



E' controversa la possibilità di procedere al riconoscimento del debito fuori bilancio in esercizio provvisorio. Riteniamo tuttavia che in assenza di un divieto esplicito, ciò sia possibile per DBF connessi a sentenze esecutive al fine di evitare l'ulteriore aggravio di spese.

L'organo competente al riconoscimento del debito. La norma individua in maniera chiara ed inequivocabile l'organo competente a deliberare il riconoscimento dei debiti fuori bilanci, ovvero il Consiglio comunale. Essendo infatti il Consiglio a deliberare il bilancio di previsione, può essere solo quest'ultimo ad adottare provvedimenti finalizzati a ricondurre all'interno dello stesso bilancio spese per le quali non siano state seguite le corrette procedure contabili.

Il Consiglio comunale ha, in primo luogo, il compito di riscontrare e dimostrare che la spesa rientri in una delle casistiche tipizzate dall'art. 194 del TUEL. Valutata positivamente la riconoscibilità del debito, la delibera consiliare è diretta a garantire la salvaguardia degli equilibri generali di bilancio, dovendo indicare le risorse per far fronte alla conseguente assunzione del nuovo impegno contabile e al relativo pagamento, individuandole tra le fonti di finanziamento consentite dall'ordinamento. Il Consiglio comunale è altresì chiamato ad indagare sulle cause e sulle modalità che hanno portato alla irregolare formazione della posizione debitoria e ad accertare le eventuali responsabilità, esaminando le procedure amministrative eseguite, al fine di rilevare eventuali anomalie da correggere e verificare se vi siano state mancanze ascrivibili ad amministratori o funzionari dell'ente, idonee a configurare profili di responsabilità erariale.

Anche negli enti in dissesto la competenza per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio è sempre del Consiglio. L'organo straordinario di liquidazione, infatti, nella logica della separazione tra gestione passata e corrente, non risulta dotato di autonomo potere deliberativo di riconoscimento dei debiti, che resta una prerogativa esclusiva dell'organo consiliare, ma ha l'onere di accertare che la prestazione è stata resa e rientra nelle funzioni e nei servizi di competenza dell'ente, che il debito non è stato pagato, anche solo parzialmente e che lo stesso non è prescritto. Per tali enti, devono essere oggetto di riconoscimento ai sensi dell'art. 194 del Tuel i debiti da includere nel piano di rilevazione della massa passiva, maturati successivamente al 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui si riferisce l'ipotesi di bilancio riequilibrato. I debiti invece maturati entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui si riferisce l'ipotesi di bilancio riequilibrato, che abbiano già formato oggetto di legittimi provvedimenti

di riconoscimento, vanno inclusi nella massa passiva, in quanto l'avvenuto riconoscimento implica di per sé l'accertamento dell'utilità e del conseguito arricchimento da parte dell'ente¹³.

L'approvazione da parte del Consiglio comunale dei debiti fuori bilancio deve avvenire previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), n. 6, del TUEL, il quale individua appunto, tra le funzioni di quest'ultimo, il rilascio di pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni.

Qualora l'istruttoria per il riconoscimento del debito fuori bilancio conduca ad un esito negativo, nel senso che esso non può essere riconosciuto (in tutto o in parte) è necessario comunque che il Consiglio comunale si esprima in proposito, adottando un atto di "non riconoscimento" di debito fuori bilancio. La conseguenza di tale decisione è, come già detto, l'applicazione dell'art. 191, comma 4 del Tuel, il quale fa intercorrere l'obbligazione tra il terzo creditore ed il funzionario/amministratore che ha ordinato la spesa. Non appare dunque corretto non concludere il procedimento attraverso una espressa decisione consiliare, anche allo scopo di dare certezza non solo ai documenti contabili dell'ente ma anche ai terzi creditori, al fine di far valere le proprie ragioni presso i soggetti responsabili.



La decisione di non riconoscere la legittimità del debito fuori bilanci deve essere assunta in maniera espressa dal consiglio comunale, mediante apposita deliberazione.

Le verifiche in sede di riconoscimento di debito fuori bilancio

<i>Verifiche da attivare in sede di riconoscimento di debito</i>	
Verificare che il debito fuori bilancio ricada in una delle fattispecie previste dall'art. 194 del Tuel	
Verificare, nelle ipotesi di cui alla lettera e) dell'art. 194 del Tuel:	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ che l'obbligazione sia riferita a funzioni e servizi di competenza dell'ente ➤ che sia documentalmente dimostrata l'utilità e l'arricchimento per l'ente; ➤ che sia detratto l'importo imputabile al cosiddetto "utile d'impresa" 	
Reperire le fonti di finanziamento, al fine di dare copertura finanziaria alla spesa all'atto del riconoscimento	
Accertare il mantenimento degli equilibri finanziari o, in alternativa, dichiarare lo squilibrio	
Individuare la natura del debito (corrente o di investimento) e verificare il rispetto dell'art. 119 della Costituzione che vieta il ricorso all'indebitamento per spese diverse da quelle di investimento	
Accertare le cause che hanno dato origine dal DFB al fine di evidenziare eventuali profili di responsabilità	
Se le verifiche conducono alla non riconoscibilità del debito, adottare comunque un provvedimento espresso che determinerà l'insorgere del rapporto debitorio tra il terzo creditore ed il funzionario o amministratore che ha autorizzato la spesa	

I momenti "salienti" dei debiti fuori bilancio

31 luglio (salvaguardia) o diversa cadenza stabilita dal regolamento di contabilità	Ricognizione e riconoscimento dei debiti fuori bilancio
Approvazione del rendiconto	Riconoscimento dei debiti fuori bilancio derivanti da pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate Dichiarazione esistenza di debiti fuori bilancio da riconoscere
Esercizio provvisorio	Controversa è la possibilità di riconoscere i debiti fuori bilancio in esercizio provvisorio
Pagamento anticipato rispetto al riconoscimento	Altrettanto controversa è la possibilità di procedere al pagamento del debito fuori bilancio prima del suo riconoscimento. I pronunciamenti delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti non sono concordi, mentre la Commissione Arconet si è espressa in senso negativo

¹³ Si veda, in proposito, la deliberazione n. 66 del 9/05/2018 della Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Campania.

5. Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per pagamenti per azioni esecutive non regolarizzati

Il principio contabile allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 6.3, stabilisce che, nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti. A tale scopo, l'ente deve provvedere, nel corso dell'esercizio in cui i pagamenti sono stati effettuati, ad adottare tempestivamente le eventuali variazioni di bilancio necessarie per la regolarizzazione del pagamento effettuato dal tesoriere, in particolare in occasione delle verifiche relative al controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio e della variazione generale di assestamento. Qualora alla fine dell'esercizio risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono stati previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, in sede di rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzazione del sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. Si tratta questo dell'unico caso ammesso dall'ordinamento in cui è possibile "superare" la disponibilità dei capitoli di spesa impegnando somme di importo superiore allo stanziamento.

In tal caso, contestualmente all'approvazione del rendiconto, il Consiglio comunale deve procedere al riconoscimento del relativo debito fuori bilancio, segnalando l'effetto che esso produce sul risultato di amministrazione dell'esercizio e le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio nel corso dell'esercizio. Il principio contabile chiarisce che, al fine di garantire il rispetto del principio della competenza finanziaria, non è ammesso, a seguito del riconoscimento del debito fuori bilancio, "trasportare" i sospesi all'esercizio in corso (successivo a quello in cui il pagamento è stato effettuato) e procedere all'impegno ed all'emissione dell'ordinativo di pagamento con imputazione all'esercizio in cui il debito è formalmente riconosciuto. In questo modo, infatti, verrebbero imputati impegni e pagamenti ad un esercizio successivo a quello di competenza e il rendiconto dell'esercizio in cui il pagamento è stato effettuato non rappresenterebbe tutte le spese di competenza dell'anno, mentre quello dell'esercizio successivo comprenderebbe spese che non sono di competenza dello stesso. Il tutto con evidente alterazione delle risultanze del pareggio di bilancio.



In caso di pagamenti per azioni esecutive, è necessario procedere, entro la data di approvazione del rendiconto, alla regolarizzazione del mandato, con imputazione all'esercizio di effettuazione del pagamento, anche in assenza di adeguato stanziamento

6. Il pagamento dei debiti fuori bilancio prima del loro formale riconoscimento

Un dubbio che attanaglia gli enti è se si possa o meno procedere al pagamento di un debito fuori bilancio prima ancora del suo formale riconoscimento da parte del Consiglio comunale. A tale proposito, sia in dottrina che in giurisprudenza, le opinioni non sono concordi. Da un lato vi è chi (ad esempio: Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 29 del 22/02/2018) sostiene che il termine di 120 giorni dalla notifica del titolo esecutivo è un termine congruo per consentire il formale riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio e dare seguito al conseguente pagamento, senza esporre così l'ente al rischio di azioni esecutive e l'avvio delle procedure esecutive nei propri confronti, con la conseguenza che il termine di legge può essere rispettato anche seguendo l'iter completo. Su questa linea si è espressa anche la Commissione Arconet che, nella riunione del 30/03/2016, ha affermato che non si può procedere all'impegno e alla liquidazione di una spesa registrata successivamente alla nascita dell'obbligazione in assenza del riconoscimento del debito fuori bilancio. Allo stesso modo la Sezione Autonomie della Corte dei conti, nella deliberazione n. 4/2018 dedicata al Referto annuale sull'analisi finanziaria degli enti locali, ha affermato come "la copertura del debito avvenga con il riconoscimento di legittimità, in qualsiasi momento questo si determini".

Dall'altro lato vi è invece chi (ad esempio: Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 2 del 10/01/2018; Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 73 del

22/03/2018), sostiene che, in coerenza con i principi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e con l'interesse pubblico volto ad evitare inutili sprechi di danaro pubblico, è possibile per i competenti organi dell'ente locale procedere al pagamento dell'obbligazione derivante da un provvedimento giurisdizionale esecutivo anche prima della deliberazione consiliare di riconoscimento, purché nel bilancio vi siano i necessari stanziamenti o, in assenza, le necessarie risorse vengano individuate nelle risorse eventualmente accantonate nel bilancio di previsione a titolo di fondo rischi derivanti da contenzioso o anche mediante l'adozione in via d'urgenza, da parte della Giunta, di una variazione di bilancio di competenza del Consiglio.

Riteniamo che, sul punto, occorra una esplicita e definitiva decisione da parte della Sezione autonomie della Corte dei conti. In attesa di ciò, riteniamo che questa seconda interpretazione sia più coerente con i principi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e con l'interesse pubblico volto ad evitare inutili sprechi di danaro pubblico. Ciò in quanto nel caso delle sentenze esecutive, la deliberazione di riconoscimento assume una valenza meramente ricognitiva, di presa d'atto. La sottoposizione di tale fattispecie di spesa all'esame del Consiglio comunale in un momento successivo al pagamento del debito, lascia inalterati i poteri e i margini di valutazione che competono allo stesso nell'ambito della deliberazione di riconoscimento e che potrà esercitare con uguali modalità, efficacia e rilevanza. Si tratterebbe quindi, unicamente, di "anticipare" un pagamento che comunque verrà poi "avallato" dal Consiglio comunale. Va tuttavia evidenziato che procedere al pagamento prima del formale riconoscimento del debito costituisce un'eccezione, cui si dovrebbe ricorrere solo nel caso in cui, per ritardi non imputabili alla volontà dell'ente, attendere l'approvazione consiliare significhi far decorrere il termine di 120 giorni, con conseguente aggravio di spese. In tal senso, è opportuno che ciascun ente adotti specifiche misure organizzative interne finalizzate al tempestivo riconoscimento dei debiti fuori bilancio, che definiscano, tra l'altro:

- il periodico monitoraggio delle situazioni debitorie, certe o anche solo potenziali;
- i tempi e le modalità per la presentazione della proposta di riconoscimento del debito;
- le modalità di richiesta del parere all'organo di revisione;
- la tempestiva convocazione del Consiglio comunale.

In ogni caso il problema dovrebbe ridursi per effetto del limitato protrarsi dell'esercizio provvisorio.



Controverso è il riconoscimento del debito fuori bilancio in esercizio provvisorio

7. Casi particolari

Analizziamo ora alcuni casi particolari che meritano un approfondimento a parte, data la peculiarità che li colloca ai margini del debito fuori bilancio.

7.1 Rapporto tra debiti fuori bilancio e accantonamenti

È spesso diffusa tra gli enti la convinzione secondo la quale la presenza, in bilancio, di accantonamenti allocati per far fronte a passività potenziali (come i debiti fuori bilancio) costituisca condizione sufficiente per non procedere al riconoscimento del debito in consiglio comunale. Riteniamo che non sia così, in quanto, come abbiamo visto, il debito fuori bilancio si configura ogni qual volta l'obbligazione si perfezioni senza l'assunzione dell'impegno di spesa, a prescindere dalla esistenza o meno di una idonea copertura finanziaria. In pendenza di giudizio o in caso di sentenza di primo grado con disposizione di sospensiva del provvedimento in attesa di giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tal caso, occorre accantonare nel fondo rischi contenzioso una somma adeguata per l'eventuale soccombenza nel giudizio, determinata secondo i canoni del prudente apprezzamento. Se invece il contenzioso sorge a fronte di un contratto sottoscritto per il quale l'ente aveva regolarmente assunto impegno di spesa, questo deve essere mantenuto e

l'ente provvederà ad accantonare a fondo rischi le ulteriori spese derivanti dal contenzioso in essere. Appare evidente come, nel momento in cui la sentenza viene emanata, l'obbligazione si perfeziona prima che l'ente abbia la possibilità di assumere l'impegno di spesa, originando quindi un DFB.

Come affermato dalla Commissione Arconet (verbale della seduta del 30 marzo 2016), *“L'esistenza o meno dell'accantonamento al fondo spese o rischi futuri non costituisce l'elemento che consente di determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio, ma costituisce lo strumento che:*

a) consente di iscrivere e registrare l'obbligazione giuridica fornendo le necessarie coperture, evitando la formazione di debiti fuori bilancio (per impossibilità di individuare la copertura), nei casi in cui i procedimenti di spesa sono stati regolarmente avviati;

b) consente il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, fornendo le necessarie coperture, nei casi in cui il procedimento di spesa non è stato regolarmente avviato a seguito della formazione di una obbligazione giuridicamente perfezionata”.

Tra l'altro, ricorda Arconet, all'accantonamento in bilancio del fondo rischi contenzioso non è una facoltà ma un preciso obbligo imposto dall'ordinamento a tutela degli equilibri di bilancio.

L'obbligo di porre in essere la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio a fronte di sentenze esecutive di condanna sussiste quindi anche in presenza di accantonamento nel fondo rischi. Ciò in ragione della duplice funzione della procedura, ovvero da un lato il mantenimento degli equilibri di bilancio destinando eventuali risorse disponibili per la copertura del debito emerso, dall'altro l'evidenziazione di eventuali profili di responsabilità correlati alla trasformazione della passività potenziale in debito attuale e certo (Corte dei conti Campania, delibera n. 249/2017). Segnaliamo tuttavia una pronuncia difforme della Corte dei conti Lombardia, che con delibera n. 265/2017 ha affermato che non si configura debito fuori bilancio la sentenza di condanna alle sole spese legali e contributo unificato, in presenza di apposito accantonamento in bilancio¹⁴. Riteniamo che l'argomento sarà oggetto di un ampio dibattito prima di giungere ad una sua definitiva soluzione.

In generale, comunque, allo scopo di tenere indenne il bilancio da sopravvenienze negative che possano comprometterne prospetticamente l'equilibrio, il principio contabile allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (punto 5.2, lett. h), prescrive che l'ente coinvolto in contenziosi a rischio di soccombenza, ivi compresi quelli che hanno già comportato la emanazione di una sentenza sfavorevole, è tenuto ad accantonare risorse a titolo di fondo rischi vincolabile in avanzo. Se tuttavia il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta e per la quale è stato già assunto l'impegno, quest'ultimo deve essere conservato e non è necessario effettuare l'accantonamento per la parte impegnata, in quanto l'accantonamento riguarda solo il rischio derivante delle maggiori spese legate al contenzioso ulteriore. Relativamente all'utilizzo dei fondi per contenziosi accantonati nel risultato di amministrazione, occorre procedere all'applicazione della relativa quota dell'avanzo di amministrazione con delibera del Consiglio comunale, previo parere dell'organo di revisione, non essendo invece possibile effettuare una variazione da un capitolo di spesa ad un altro o dal fondo rischi al capitolo¹⁵.

7.2 Debiti fuori bilancio e “passività pregresse”

Non è invece richiesta la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio nel caso delle c.d. “passività pregresse”. Si tratta di *“spese che, a differenze dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare impegno (amministrativo, ai sensi dell'art. 183 T.U.E.L.), ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura (mancanza o insufficienza dell'impegno contabile ai sensi dell'art. 191 T.U.E.L.). Proprio perché la passività pregressa si pone all'interno di una regolare procedura di spesa, esula dalla*

¹⁴ Allo stesso modo la Commissione Arconet, nel verbale della seduta del 30 marzo 2016, apre ad un possibile impegno di spese derivanti da sentenze esecutive senza preventivo riconoscimento del debito, affermando come *“Le eventuali obbligazioni giuridiche a carico dell'ente formatesi a seguito della sentenza passata in giudicato devono essere impegnate nelle scritture contabili dell'ente non oltre i termini previsti dalla sentenza per il pagamento, in tal caso non generano debito fuori bilancio”.* Evidenziamo come tale orientamento si spinga ben oltre il tenore letterale dell'art. 194 del Tuel.

¹⁵ Si veda, in tal senso: Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 238 del 27/09/2017.

fenomenologia del debito fuori bilancio (...) e costituiscono, invero, debiti la cui competenza finanziaria è riferibile all'esercizio di loro manifestazione. In tali casi, lo strumento procedimentale di spesa è costituito dalla procedura ordinaria di spesa (art. 191 T.U.E.L.), accompagnata dalla eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le risorse ove queste siano insufficienti (art. 193 T.U.E.L.)" (Corte dei conti Lombardia, delibera n. 82/2015¹⁶).

Assimilabili alle passività pregresse sono tutte le spese, non legate a contratti di somministrazione, il cui importo può essere determinato solo all'atto della richiesta di pagamento da parte del soggetto creditore, in quanto solo quest'ultimo possiede le informazioni necessarie a quantificare l'esatto importo da pagare. È il caso, ad esempio, dei rimborsi spese per assenze dal lavoro degli amministratori comunali, delle spese di funzionamento degli uffici dei giudici di pace, ecc., ecc. In tal caso è sufficiente la mera integrazione dell'impegno originario, ovvero l'assunzione ex novo dell'impegno per il rimborso delle spese, con imputazione della (maggiore) spesa nell'esercizio in corso.



Non costituiscono debiti fuori bilancio le cosiddette passività pregresse, che si manifestano nell'ambito di una regolare procedura di spesa, o le spese dovute per rimborsi, che possono essere impegate solo all'atto della richiesta di pagamento

Per quanto riguarda l'indennità di fine mandato del sindaco, segnaliamo la deliberazione n. 99/2016 della Corte dei conti Liguria, la quale ha stabilito che non costituisce debito fuori bilancio la spesa dovuta per il pagamento dell'indennità di fine mandato del sindaco per la quale l'ente non aveva disposto alcun accantonamento nei rendiconti e nei bilanci di previsione, qualora vi siano risorse in bilancio sufficienti a dare copertura.

7.3 Gli accordi transattivi

Non costituiscono debiti fuori bilancio gli accordi transattivi, ai quali si perviene a seguito di reciproca rinuncia alle pretese con la controparte. Ciò in quanto attraverso l'accordo viene previsto tanto il sorgere dell'obbligazione, quanto i tempi per l'adempimento, con la conseguenza che l'ente si trova nelle condizioni di attivare le normali procedure contabili di spesa previste dall'art. 191 del TUEL. Allo stesso modo non configura DBF l'accordo con la controparte a seguito di procedura di negoziazione assistita di cui all'art. 2 e ss. del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, anche in questo caso rimesso alla disponibilità delle parti e quindi riconducibile ad un accordo transattivo¹⁷.

Ricordiamo che la competenza ad approvare gli accordi transattivi¹⁸:

- a) è in capo al consiglio comunale, qualora impegnino il bilancio su più esercizi. In tal caso è anche necessario acquisire preventivamente il parere dell'organo di revisione¹⁹;
- b) è in capo alla giunta comunale, qualora la spesa sia imputata interamente all'esercizio in corso. In questo caso non è necessario acquisire il parere dell'organo di revisione.

La soluzione dell'accordo transattivo non deve comunque essere elusiva del riconoscimento del debito fuori bilancio, addivenendo ad esempio ad accordi con i fornitori attraverso i quali si riduce di importi irrilevanti la pretesa creditoria oppure raggiungendo con controparte di un contenzioso un accordo che

¹⁶ Dello stesso avviso la stessa Corte dei conti Lombardia, delibere n. 441/2012/PAR e n.339/2013/PAR

¹⁷ Per la Corte dei Conti (Sezione regionale di controllo per la Sicilia, deliberazione n. 164 del 5/09/2016; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 396 del 10/11/2015), poiché tale procedura prevede l'invito rivolto alla controparte di stipulare una convenzione di negoziazione assistita – consistente in un accordo con il quale le parti si impegnano a cooperare in buona fede e con lealtà per risolvere in via amichevole la controversia tramite l'assistenza di avvocati – rimessa alla disponibilità delle parti, può essere ricondotta funzionalmente al contratto di transazione, non sussistendo pertanto il carattere di sopravvenienza passiva che legittima il riconoscimento del debito fuori bilancio.

¹⁸ Si veda la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Piemonte, delibera n. 345/2013/SRCPIE/Par del 25 settembre 2013 e la Sezione regionale di controllo per la Puglia, delibera n. 181/2013/PAR del 28 novembre 2013. Secondo la Corte dei conti Emilia Romagna per gli accordi transattivi di importo elevato, sebbene imputati tutti sull'esercizio e quindi rientranti nelle competenze della giunta, dovrebbe essere acquisito il parere dell'organo di revisione, sebbene in via non obbligatoria.

¹⁹ Si veda, in tal senso: Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 80 del 25/05/2017.

chiude la controversia. Secondo la Corte dei conti Umbria (delibera n. 85/2017) qualora l'accordo transattivo riguardi una controversia oggetto di sentenza esecutiva non ancora passata in giudicato, la fattispecie non ha carattere alternativo rispetto al riconoscimento di debito e può essere stipulata solo su conforme deliberazione del Consiglio comunale che attui, in concreto, le funzioni proprie del riconoscimento di debito stesso, quale provvedimento implicito della predetta delibera a contrarre.



Gli accordi transattivi non configurano un debito fuori bilancio, qualora si traducano in una reciproca rinuncia delle pretese creditorie/debitorie. In ogni caso l'accordo transattivo non deve tradursi in una elusione del riconoscimento del DFB

8. Il finanziamento dei debiti fuori bilancio

Contestualmente al riconoscimento del debito fuori bilancio il Consiglio comunale deve procedere al suo finanziamento, reperendo le risorse nell'ambito delle disponibilità del bilancio di previsione. A tal fine il comma 3 dell'art. 193 del TUEL stabilisce che, per la copertura dei debiti fuori bilancio, possono essere utilizzate:

- le possibili economie di spesa;
- tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione;
- i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale, relativamente ai debiti riconducibili alle spese di investimento;
- la quota libera del risultato di amministrazione, ove non possa provvedersi con le modalità di cui sopra.

Al fine di garantire la necessaria disponibilità finanziaria per il pagamento dei debiti fuori bilancio, l'organo consiliare approva le opportune variazioni al bilancio di previsione. Con riferimento all'applicazione dell'avanzo di amministrazione, va precisato, come chiarito al punto 9.2 del Principio contabile allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, che la quota libera del risultato di amministrazione può essere utilizzata con il bilancio di previsione o con provvedimento di variazione di bilancio, solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

Ove le suddette misure risultino insufficienti a ripristinare gli equilibri di bilancio, l'ente – in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data del 31 luglio. Considerato il vigente "blocco" all'aumento dei tributi, prorogato per l'anno 2018 dall'ultima legge di bilancio, tale manovra ha una portata piuttosto limitata, potendosi disporre aumenti unicamente per la TARI (fermo restando il rispetto del principio di copertura integrale del costo del servizio igiene), per l'imposta di soggiorno, per il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap) e per il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp).

8.1 Il ricorso all'indebitamento

Il ricorso all'indebitamento può costituire una forma di finanziamento del DFB, limitatamente alle spese riconducibili alla nozione di investimento. Il comma 3 dell'art. 194 del Tuel, che prevede ancora oggi che *"ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti"* deve essere coordinato con l'art. 119 della Costituzione, modificato dall'art. 5, ultimo comma, della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, il quale prevede che comuni, province e regioni possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. In attuazione di tale norma, l'art. 41, comma 4, della legge n. 448/2001, ha chiarito che il ricorso all'assunzione di mutui ai sensi dell'art. 194, comma 3 del Tuel può

avvenire solo per debiti fuori bilancio maturati prima dell'entrata in vigore della l.c. n. 3/2001, avvenuta in data 8 novembre 2001²⁰.

Pertanto per il finanziamento dei DFB connessi a spese di investimento, siano essi derivanti da sentenze che da procedure espropriative l'ente può fare ricorso, oltre che alle entrate correnti e avanzo di amministrazione libero, anche a:

- a) entrate in conto capitale;
- b) avanzo di amministrazione destinato ad investimenti;
- c) mutui: trattandosi di una deroga alle ordinarie regole per la copertura delle spese, nella relativa deliberazione consiliare occorre motivare dettagliatamente le ragioni per le quali non risulta possibile utilizzare altre risorse.

Il finanziamento dei debiti fuori bilancio

<i>Finanziamento DBF di parte corrente</i>	<i>Finanziamento DBF di parte capitale (investimenti)</i>
Entrate correnti	Entrate correnti
Economie di spesa corrente	Economie di spesa corrente
Quota libera del risultato di amministrazione	Quota libera del risultato di amministrazione
Aumenti tariffari	Aumenti tariffari
VIETATO	Quota destinata del risultato di amministrazione
VIETATO	Proventi alienazioni patrimonio immobiliare disponibile
VIETATO	Altre entrate di parte capitale
VIETATO	Mutui

Evidenziamo come sovente gli enti locali procedano al riconoscimento del debito fuori bilancio senza tuttavia individuare le fonti di finanziamento, e quindi senza dare loro copertura finanziaria. Questa prassi, ancora oggi diffusa, non è supportata da alcuna disposizione normativa. La contestualità del riconoscimento del DBF e dell'individuazione dei mezzi finanziari per la sua copertura rappresenta una condizione essenziale per la regolarizzazione delle poste e per la loro riconduzione all'interno del sistema bilancio. Ciò lo si desume dall'impianto dell'art. 194 del Tuel, che nell'elencare le tipologie di debito fuori bilancio che il consiglio può riconoscere si occupa anche di disciplinare i mezzi per la loro copertura. La stessa Corte dei conti – Sezione autonomie, con la deliberazione n. 4/2018, afferma come il riconoscimento del debito senza finanziamento rappresenti un'anomalia che contrasta con le norme del Tuel²¹.

²⁰ Secondo la Corte dei conti Molise (delibera n. 173/2014) in caso di sentenza esecutiva di condanna emessa successivamente al 7 novembre 2001 (ma relativa a fatti accaduti precedentemente a detta data), il debito si debba ritenere maturato al momento del deposito della Sentenza stessa, a nulla rilevando considerazioni sull'origine remota del debito.

²¹ "Nel corso della gestione possono verificarsi fenomeni gestori, anche di natura patologica, in grado di avere, un impatto sugli equilibri di bilancio talmente rilevante da poter inficiare l'attendibilità del risultato di amministrazione della gestione stessa e di cui, comunque, occorre tenere conto per una corretta valutazione della situazione finanziario degli Enti.

Ci si riferisce, in particolare alle passività non considerate ai fini del risultato della gestione, tra le quali assumono particolare rilevanza i debiti fuori bilancio riconosciuti ma non ripianati entro l'esercizio di riferimento nonché i debiti fuori bilancio che l'Ente dichiara di aver contratto ma di non aver ancora riconosciuto alla chiusura dell'esercizio stesso. Tali debiti, diversamente da quelli riconosciuti ma non ripianati (che già di per sé costituiscono una anomalia ma hanno comunque una rilevazione nel bilancio), proprio perché non riconosciuti, sfuggono alla corretta rilevazione contabile che impone lo scrupoloso rispetto di tutti quei principi atti a rendere i documenti contabili dell'Ente veritieri ed attendibili. Occorre inoltre considerare che non sempre i debiti fuori bilancio riconosciuti sono contestualmente finanziati (totalmente o parzialmente). Ciò avviene in difformità a quanto previsto dalle norme contabili che impongono la copertura del debito all'atto del riconoscimento di legittimità. Non a caso, infatti, la procedura da seguire per ricondurre nella contabilità dell'Ente i debiti fuori bilancio consiste nel riconoscimento, in via esclusiva e non delegabile, da parte dell'organo consiliare di quest'ultimo che, con apposita delibera, accerta o autorizza la riconducibilità del debito ad una delle fattispecie previste dal legislatore, le cause della sua formazione e le eventuali responsabilità, individuando, quindi, le risorse necessarie per provvedere al relativo pagamento. Inoltre i debiti riconosciuti e in corso di finanziamento, la cui rilevazione è extracontabile, impongono una particolare attenzione in quanto, da un lato, l'avvenuto riconoscimento in assenza di copertura si pone in contrasto con le norme giuscontabilistiche in tema di erogazione della spesa e contraddice la stessa finalità dell'istituto (eccezionale) del riconoscimento del d.f.b. rivolto a sanare e a ricondurre all'interno del procedimento giuscontabile di spesa normativamente previsto, una obbligazione dell'Ente locale, valida sul piano giuridico, ma assunta in violazione di detto procedimento e, dall'altro, ai fini degli equilibri (anche futuri) diverso sarà l'impatto e/o le conseguenze del debito in relazione alle modalità con cui l'Ente provvede alla sua copertura finanziaria (fondo rischi/risorse in dotazione alla competenza/ricorso a mutui/ripiamo esteso ad esercizi successivi)." (cit. pag. 122-123).



Con la delibera di riconoscimento del DFB deve essere anche individuata la copertura finanziaria delle spese, non potendo il consiglio comunale riconoscere il debito senza procedere al suo finanziamento

Ciononostante la stessa Corte dei conti, nel prendere atto di questa prassi, attiva il monitoraggio dei debiti fuori bilancio dichiarati ma non riconosciuti, riconosciuti ma non finanziati, riconosciuti e finanziati.

8.2 La possibilità di “rateizzare” la copertura finanziaria del debito fuori bilancio

Sempre in tema di finanziamento dei debiti fuori bilancio, il comma 2 dell’art. 194 del TUEL prevede che, per il pagamento, l’ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari, compreso quello in corso al momento del riconoscimento, da convenire con i creditori. Questa norma negli anni è stata interpretata come la possibilità di “spalmare” sul triennio non solo il pagamento del debito ma anche il suo finanziamento a carico del bilancio.

Oggi questa impostazione deve considerarsi superata, alla luce di quanto disposto dal p.c. allegato 4/2 il quale, al punto 9.1, dopo aver specificato che l’emersione di debiti assunti dall’ente e non registrati quando l’obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all’esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili, afferma che, *nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell’obbligazione, la spesa è impegnata nell’esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto*. Il principio contabile, quindi, in primo luogo ribadisce che la spesa va imputata nell’esercizio in cui le obbligazioni divengono esigibili, in secondo luogo afferma che la spesa è integralmente impegnata nell’esercizio in cui avviene il riconoscimento. Ciò significa che, in tal caso, anche qualora venga concordata con la controparte una rateizzazione del pagamento, la spesa dovrà essere comunque impegnata ed imputata nell’esercizio di adozione della delibera. Deve dunque escludersi, in tali casi, la possibilità di non far gravare interamente la spesa nell’esercizio di riconoscimento del debito, imputando quest’ultimo negli esercizi in cui scadono le singole rate, in quanto tali accordi di rateizzazione riguardano i soli tempi di pagamento in deroga a quanto disposto dal d.lgs. 231/2002 ed hanno effetto esclusivamente sulla cassa. Diversamente operando, oltre che non rispettare il dettato dei principi contabili (il citato punto 9.1 del principio allegato 4/2), l’operazione si configurerebbe come elusiva delle regole del pareggio di bilancio²².



La copertura finanziaria del debito fuori bilancio deve essere garantita integralmente nell’esercizio in cui la spesa è maturata e diviene esigibile o, nel caso in cui il riconoscimento avvenga dopo la scadenza dell’obbligazione, tutta nell’esercizio in cui il debito è riconosciuto. Non è ammessa la possibilità di “spalmare” su tre esercizi la copertura del debito.

9. La classificazione contabile dei debiti fuori bilancio

Per quanto riguarda la classificazione contabile dei debiti fuori bilancio, riteniamo che essa debba seguire la natura del debito, utilizzando quindi le voci del piano dei conti finanziario che l’ente avrebbe originariamente utilizzato in caso di corretta procedura di spesa. Tale criterio deve essere seguito per tutte le tipologie di DFB, anche quelle connesse a sentenze esecutive. Evidenziamo in proposito come, secondo il glossario SIOPE (esplicativo delle voci del piano dei conti finanziario), la voce “Oneri da contenzioso” vada riferita unicamente alle spese sostenute per accordi transattivi, accordi bonari, arbitrati, e non per il pagamento delle somme dovute da sentenza.

²² Su tale problematica, si sono pronunciate le Sezioni riunite in sede giurisdizionale della Corte dei Conti, con la sentenza n. 11 del 29/03/2018, relativamente al ricorso del Comune di Napoli avverso la pronuncia della Sezione regionale di controllo per la Campania con cui era stata accertata l’inammissibilità della riformulazione e rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario dell’ente.



La classificazione contabile dei debiti fuori bilancio deve seguire la natura originaria della spesa

Di seguito riportiamo alcune codifiche da utilizzare per le spese derivanti da sentenza, mentre per la cosiddetta "sorte", come già detto, occorre utilizzare la voce corrispondente:

Codice PdC finanziario	Descrizione PdC finanziario	Glossario
U.1.03.02.99.001	Spese legali per esproprio	Servizi professionali sostenute per attività di esproprio svolta dall'ente
U.1.03.02.99.002	Altre spese legali	Servizi professionali per contenziosi che coinvolgono l'ente, non rientranti nella voce "Spese legali per esproprio"
U.1.10.05.04.001	Oneri da contenzioso	Spese sostenute dall'Ente per la risoluzione, alternativa alla proposizione di una domanda in giudizio, delle controversie in atto o in potenza coinvolgenti la P.A.. A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, si fa riferimento alle spese da accordi transattivi (ad es., 239 del D.Lgs. 163/06), da accordi bonari (ad es., 240 del D.Lgs. 163/06) ovvero da arbitrati (ad es. art. 241 del D.Lgs. 163/06 e art. 12 del c.p.a. allegato al D.Lgs. 02.07.2012, n. 104). Non comprende le spese legali e di intermediazione, per le quali sono previste apposite voci del piano dei conti tra gli acquisti di beni e servizi.
U.1.07.06.02.000	Interessi di mora	Interessi corrisposti per ritardato o omesso pagamento di quanto dovuto da parte del debitore (solo se derivanti da sentenza)
U.1.02.01.02.001	Imposta di registro e di bollo	Per il pagamento delle spese di registrazione della sentenza
U.1.02.01.99.999	Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente n.a.c.	Per il pagamento del contributo unificato

10. Obblighi di trasmissione alla Corte dei Conti

L'art. 23, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003) ha introdotto l'obbligo di trasmissione alla competente Procura della Corte dei conti dei provvedimenti di riconoscimento di debiti fuori bilancio posti in essere dalle Amministrazioni pubbliche. Scopo della norma è quello di consentire alla magistratura contabile di ravvisare eventuali responsabilità amministrativo-contabili in capo ad amministratori e dipendenti dell'ente che, con condotte attive od omissive, abbiano determinato l'insorgere dell'obbligazione passiva a carico dell'ente.

In assenza di indicazioni normative, tempi e modalità di trasmissione dei predetti provvedimenti possono essere stabiliti dall'ente con propria regolamentazione; in tale senso, l'ente può autodeterminarsi per quanto riguarda l'individuazione dei soggetti preposti alla trasmissione (i singoli uffici che predispongono la proposta di riconoscimento del debito, il servizio legale, il servizio segreteria, ecc.) e la periodicità dell'invio (trasmissione di ogni singolo provvedimento, invio trimestrale, ecc.).

Ulteriore adempimento riguarda la comunicazione alla Sezione delle Autonomie dell'importo complessivo dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio precedente. Tali dati vengono richiesti dalla Corte dei Conti ai fini della presentazione al Parlamento – ai sensi dell'art. 13 del D.L. 22 dicembre 1981, n. 786 – dei risultati dell'esame compiuto sulla finanza locale e sugli enti i cui consuntivi si chiudano in disavanzo o rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio. Tempi e modalità di tale trasmissione vengono comunicati agli enti dalla stessa Corte dei conti. I dati richiesti, da trasmettere previa compilazione di un apposito prospetto in formato excel messo a disposizione dalla Corte, riguardano:

- l'ammontare complessivo dei debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio precedente, distinti per annualità di imputazione nel triennio;

- per gli enti in riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-bis e ss. del TUEL, gli importi delle annualità di ripiano previste nel piano di riequilibrio;
- l'ammontare dei debiti fuori bilancio distinti per ciascuna delle fattispecie previste dall'art. 194, comma 1, del Tuel;
- l'importo dei debiti distinto per tipologia di copertura (stanziamenti di bilancio finalizzati alla copertura dei debiti fuori bilancio, disponibilità del bilancio, avanzo di amministrazione, ecc.);
- l'ammontare dei debiti fuori bilancio riconosciuti nelle annualità precedenti all'esercizio di riferimento e non ancora impegnati al 31/12 dell'esercizio antecedente a quest'ultimo;
- l'ammontare dei debiti fuori bilancio, distinti per tipologia, ancora da riconoscere al 31/12 dell'esercizio di riferimento.

Da quest'anno, la trasmissione del prospetto di cui sopra deve avvenire esclusivamente in modalità telematica, attraverso il sistema "ConTe" (Contabilità Territoriale) all'interno del portale dei servizi online della Corte dei Conti, dopo aver scaricato e debitamente compilato il file Excel. Per i debiti fuori bilancio dell'esercizio 2017, il termine per la trasmissione del file è fissato al 30 agosto 2018.

