

Corso on line

Gli accantonamenti in bilancio per il Fondo rischi

La differenza tra debiti fuori bilancio e passività pregresse

Giovedì 5 maggio 2022, ore 15.00-17.00

Docente

Vincenzo Giannotti

Dirigente del Settore risorse finanziarie ed economiche di Comune capoluogo di Provincia.

Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali. Autore di pubblicazioni in materia.

Direttore del sito bilancioecontabilita.it

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti, Sezione delle Autonomie (Deliberazione n. 14/2017)

In merito al Fondo contenzioso la Sezione delle Autonomie ha precisato che:

“Particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a Fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell’anno in cui si verificherà l’eventuale soccombenza”.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Basilicata (Deliberazione n. 76/2021)

Il Principio contabile 9.2 dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 individua tra gli accantonamenti il Fondo spese e rischi dedicato alle passività potenziali, e il Principio 5.2, lettera h), dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 prevede la costituzione obbligatoria del Fondo rischi contenzioso qualora, a seguito di controversia giudiziaria, sussista la significativa probabilità di soccombenza oppure si è in presenza di sentenza di condanna, non definitiva o non esecutiva, al pagamento di una somma di denaro. La consistenza dell'accantonamento al Fondo deve essere tale da consentire l'eventuale pagamento degli oneri originati dai provvedimenti giudiziari, evitando così che impreviste passività incidano negativamente sugli equilibri di bilancio.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Piemonte (Deliberazione n. 30/2021)

Pur non essendo ancora definita la controversia giudiziale, si è, evidentemente, in presenza di una “passività potenziale”, per la quale l’Ente avrebbe dovuto, in forza di quanto previsto dai vigenti Principi contabili (Principio contabile 4/2 al punto 5.2, lettera h), ad effettuare idoneo accantonamento nel risultato di amministrazione a partire dal rendiconto riferito all’esercizio, in cui il contenzioso stesso fosse sorto. Il Principio contabile, inoltre, precisa che “... in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l’accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’Ente.”

Detta operazione di accantonamento annuale, che il suddetto Principio contabile, in materia di Fondo contenzioso, impone di effettuare, in pendenza di giudizio, è, chiaramente finalizzato ad evitare che gli oneri derivanti dalla soccombenza possano gravare impropriamente sugli esercizi successivi.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti della Puglia (Deliberazione n. 98/2020)

Il Fondo contenziosi o per altre passività potenziali riveste un ruolo fondamentale per gli equilibri di bilancio prospettici di un Ente Locale. Ora se è vero che il TUEL si esprime in termini di «facoltà» per gli Enti Locali di effettuare «ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare» (art. 167, comma 3), il Principio contabile pone un vero e proprio obbligo. La magistratura contabile ha infatti evidenziato come il rapporto fra i due plessi normativi va traguardato alla luce del rapporto di genere a specie sussistente fra gli stessi. In particolare, mentre il TUEL (e il D.Lgs. n. 118/2011 per le Regioni) costituirebbe una disposizione generale, contemplante la facoltà di accantonare somme in appositi Fondi, il Principio contabile riguarderebbe, specificamente, il Fondo rischi per contenzioso (vedi Corte dei conti, sez. reg. contr. per la Liguria, Deliberazione n. 103/2018).

L'Ente Locale deve procedere secondo la classificazione del contenzioso con distinzione delle passività in “probabili”, “possibili” e da “evento remoto”, applicando le percentuali di accantonamento al Fondo secondo i Principi enunciati.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Campania (Deliberazione n. 204/2019)

Il concetto normativo di “passività potenziale”, in assenza di definizione specifica da parte dei Principi contabili di cui al D.Lgs. n. 118/2011, è una nozione che rinvia al *scientia artis*, i cui contenuti possono ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall’OIC 31 (prima OIC n. 19). Si tratta di massime d’esperienza o elemento di fatto (semplici prassi, *best practices* o al massimo *soft law*) che concorrono a determinare un concetto elastico contenuto in una norma giuridica vera e propria (i Principi contabili applicati del D.Lgs. n. 118/2011). Dall’esame di tali fonti è possibile individuare la passività potenziale come un’obbligazione passiva eventuale: a) il cui titolo si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio; b) ma caratterizzate da uno stato d’incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. In altri termini, l’insorgenza contabile dell’obbligazione dipende dal verificarsi di uno o più eventi futuri e incerti, sottratti al pieno controllo del debitore (potenziale).

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti della Campania (Deliberazione n. 204/2019)

Sulla base dei principi degli IAS e OIC, oltre che l'IPSAS n. 19, è possibile individuare quattro categorie di rischio:

1. Debito certo. Indice di rischio 100%. L'evento che si è consolidato in sentenza esecutiva, sebbene solo momentaneamente sospesa dal giudice *ex lege*, per effetto della art. 1, co. 714-bis, della L. n. 2018/2015 o altra norma di legge.

2. Passività “probabile”. Rientrano in tale definizione i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, o di giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'Avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza. Infatti, la passività potenziale è «probabile», secondo il Documento OIC n. 31, quando la previsione di verifica dell'evento è legato a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, cioè verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri, tali da meritare l'assenso di persona prudente. La definizione dello IAS 37 di «probabile» è ancora più pragmatica ed è utile per ricavare un indice matematico: si ritiene tale se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario («*more likely than not*»), cioè la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi; tradotto numericamente, presuppone un indice di rischio di verifica almeno pari al 51%, contro un 49% che non si verifichi. Quindi se la valutazione di rischio è “probabile” si deve applicare “almeno” un tasso di accantonamento del 51%.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Campania (Deliberazione n. 204/2019)

3. Passività «possibile». Sempre secondo il Documento OIC n. 31, è tale la passività per cui il grado di avveramento dell'evento che la può generare è inferiore al probabile; per lo IAS 37 il grado di «possibile» ricorre se è più verosimile che il fatto non si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto non si verifichi è maggiore della probabilità che si verifichi (un 51% che non si verifichi contro un 49% che si verifichi, un 52% contro un 48% e così via). Quindi il *range* di accantonamento potrebbe essere da un massimo del 49% fino ad un minimo che si determina in base alla soglia del successivo criterio di classificazione. Anche in questo caso, gli Uffici hanno adottato un criterio “*de minimis*”, individuandolo nel 10%. Si tratta, infatti, della soglia al di sotto del quale, l'importo è per prassi (in questo caso un fatto notorio) considerato, in contabilità economica, “remoto”. Si aggiunge, tra l'altro, che è una percentuale che può ragionevolmente e utilmente liquidare le spese di giustizia sostenute e anticipate fino a decisione sulla soccombenza.

4. Passività da evento «remoto». L'evento generativo ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia potrà accadere molto difficilmente. Nella prassi, si ritiene remoto un evento quando la probabilità che si verifichi è stimata inferiore al 10%. In questi casi l'accantonamento previsto è zero.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Campania (Deliberazione n. 204/2019)

Pertanto, una volta individuato il contenzioso e successivamente associato allo stesso i vari coefficienti secondo una delle quattro categorie identificate, è possibile stimare il corretto accantonamento per il rischio di contenzioso da iscrivere in bilancio. Tuttavia, avverte il Collegio contabile, il sistema di valutazione adottato per la quantificazione del rischio non può essere elevato a standard “a regime”, poiché i coefficienti di rischio scelti ed applicati, vista l’incertezza della ricognizione, sono stati individuati, con approccio “*de minimis*”, onde evitare una sopravvalutazione dell’accantonamento rispetto allo squilibrio effettivo.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Sicilia (Deliberazione n. 89/2021)

Importi eccedenti

Il Collegio contabile ha verificato che l'accantonamento operato dall'Ente sia da considerare non proporzionato, ossia in eccedenza rispetto ai rischi di soccombenza. Pertanto, in ragione di tale eccedenza ha invitato l'Ente a monitorare la situazione dei giudizi pendenti attraverso l'istituzione del "registro del contenzioso", nell'ambito del quale deve essere quantificato il rischio di soccombenza in percentuale (%), previo coinvolgimento dei responsabili dei Servizi competenti e dei legali che curano il patrocinio per conto dell'Ente. Successivamente, procedere ad accantonare nel medesimo Fondo rischi la somma corrispondente all'importo complessivo del rischio di soccombenza che emergerà dalla predetta analitica ricognizione, rappresentando che non costituisce una corretta modalità gestionale (oltre che contabile) l'accantonamento dell'intero importo del *petitum* dei singoli giudizi, anche perché viene temporaneamente resa indisponibile una somma eccedente il rischio (ove correttamente quantificato), che potrebbe essere utilizzata per altre attività di interesse pubblico.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Puglia (Deliberazione n. 249/2017)

Sulla questione se una sentenza esecutiva, cui consegue un obbligo di riconoscimento da parte del Consiglio comunale, sia da annoverare tra i debiti fuori bilancio ovvero se sia sufficiente un precedente accantonamento al Fondo rischi per effettuarne il pagamento. Ai fini dell'obbligo del riconoscimento da parte del Consiglio comunale, il collegio contabile distingue due fattispecie:

1°) la prima riguarda un eventuale impegno di spesa assunto in riferimento a una obbligazione giuridica perfezionata. In questo caso, eventuali accantonamenti ulteriori su tale debito posti dall'Ente Locale rappresentano passività potenziali dove l'Ente ha l'obbligo di accantonare risorse, senza impegnarle, per costituirsi le necessarie provviste economiche per il successivo maggior esborso che potrà essere richiesto dalla sentenza esecutiva. In questo contesto il pagamento avverrà per la spesa impegnata in conto residuo passivo generato da una spesa impegnata ma non liquidata, secondo il Principio applicato 4/2, punto 5.2, n. 3, lettera h, del D.Lgs. n. 118/2011 secondo cui *«Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso»*;

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Puglia (Deliberazione n. 249/2017)

2°) il secondo caso, prospettato dall'Ente Locale, riguarda un eventuale accantonamento a Fondo rischi, il quale non costituisce in sé una copertura di bilancio, tanto che l'Ente non può su questo accantonamento impegnare o pagare nessuna spesa. In questa situazione, una volta avuto conoscenza della sentenza, pur in presenza di un Fondo rischi appositamente precostituito, l'Ente dovrà seguire obbligatoriamente la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio in base all'art. 194 del TUEL per due rilevanti motivazioni:

- a) sia perché risulta in ogni caso necessario individuare in via diretta in bilancio le risorse necessarie a garantire gli equilibri finanziari;
- b) sia per evidenziare eventuali profili di responsabilità della trasformazione tra passività potenziale e debito certo ottenuto dalla sentenza che ha visto il Comune soccombente, tanto che la legge ne impone l'invio alla competente Procura contabile.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Puglia (Deliberazione n. 249/2017)

Precisate le differenze tra impegno di una spesa e accantonamento per passività potenziali, il Collegio contabile risponde anche alla domanda che riguarda il momento in cui risulti necessaria la contabilizzazione della sentenza, precisando che non possono nutrirsi dubbi sul fatto che la contabilizzazione debba avvenire nel momento in cui si è a conoscenza che la stessa sia esecutiva, essendo ciò espressamente previsto dallo stesso legislatore all'art. 194, co. 1, lettera a), del TUEL.

Avuto riguardo al momento del pagamento, in caso di difficoltà finanziarie, l'Ente può convenire con il fornitore una durata fino a tre anni (art. 194, co. 2, del TUEL).

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Campania (Deliberazione n. 238/2017)

In presenza di un importo superiore del valore del contenzioso rispetto al valore accantonato nel Fondo rischi, si chiede se sia possibile operare una variazione di bilancio in aumento, ovvero procedere alla liquidazione della spesa attingendo una parte (proporzionale) già inserita nel Fondo rischi ed operare una variazione di bilancio per la parte eccedente la sentenza divenuta esecutiva (dubbio di un Sindaco).

La corretta applicazione dei Principi contabili riguardanti il contenzioso giudiziale, prevedono che l'Ente accantoni le risorse necessarie in bilancio senza effettuare impegni sulle stesse, tanto che in sede del conto consuntivo le risorse così risparmiate confluiranno nel risultato di amministrazione nella quota accantonata per essere destinate alla copertura del debito sopraggiunto con la sentenza.

Situazione diversa, invece, si realizza qualora il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta e per la quale è stato già assunto l'impegno. In questo caso l'Ente dovrà conservare il citato impegno (residui passivi) e non effettuare nessun accantonamento per la parte già impegnata. Nel caso in cui l'impegno effettuato non copra in modo totale la spesa, si rende necessario un ulteriore accantonamento per la parte eccedente. In questo caso l'Ente dovrà incrementare il Fondo rischi nel bilancio di previsione e individuare in parte corrente le risorse necessarie al pareggio (es. maggiori entrate o minori spese). In altri termini, il citato accantonamento riguarderà il rischio derivante delle maggiori spese legate al contenzioso ulteriore e spetta all'Organo di revisione attestare la congruità di tale accantonamento/incremento del Fondo rischi a copertura di ulteriori spese per eventuali soccombenze a tutela degli equilibri di competenza.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Campania (Deliberazione n. 238/2017)

In merito all'utilizzo delle quote accantonate, nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. Tale impostazione è coerente con le indicazioni della Consulta secondo la quale in caso di disavanzo, le quote vincolate del risultato di amministrazione infatti sono esse stesse un debito da onorare e non certamente una copertura (Corte Cost. n. 70. n. 192 e n. 89/2017). Ciò vuol dire che, una volta reperite le risorse per coprire, integralmente, il disavanzo determinato dall'integrale contabilizzazione di vincoli e accantonamenti (reperendo risorse vere a copertura del debito che il disavanzo stesso rappresenta), la possibilità di utilizzare l'accantonamento (per cui si è già provveduto a reperire la copertura in bilancio) presuppone, da un lato, il verificarsi del rischio, dall'altro una variazione di bilancio ex art. 175 del TUEL che consenta di aumentare lo stanziamento del programma corrispondente, previo "svincolo" della risorsa accantonata e nuova valutazione della congruità del rimanente Fondo rischi.

Accantonamento passività potenziali

Corte dei conti Sicilia (Deliberazione n. 71/2022)

Per il Collegio contabile è maggiormente compatibile con i Principi contabili sui Fondi rischi da accantonare distinguere gli accantonamenti al Fondo contenzioso (legati ai giudizi pendenti non ancora conclusi) da quelli a un apposito Fondo debiti fuori bilancio.

Sulla separazione dei debiti fuori bilancio dal Fondo contenzioso, consigliato dai Principi contabili, la giurisprudenza contabile ha affermato che *“i debiti fuori bilancio che sono stati censiti dall’Ente, nelle more del loro riconoscimento e della loro copertura, devono essere inglobati nel risultato di amministrazione, utilizzando in via analogica e surrogatoria il Fondo rischi (tra le tante: Corte dei conti Campania, pronunce n. 238, 240, 249/2017; n. 46/2019, n. 62/2019, n. 67/2019, nonché Sezione delle Autonomie n.1/2019)”*.

Pertanto, è necessario distinguere gli accantonamenti al Fondo contenzioso (legati ai giudizi pendenti non ancora conclusi) da quelli a un apposito Fondo debiti fuori bilancio.

Accantonamento passività potenziali

Corte di Cassazione Penale (sentenza n. 12210/2022)

Ha confermato le misure cautelari interdittive, disposte dal Tribunale nei confronti del dirigente finanziario, a nulla rilevando le richieste inviate all'avvocatura interna sul valore del contenzioso, né del necessario ruolo di verifica dei valori la cui competenza avrebbe dovuto essere attribuita ai revisori dei conti. La Corte di appello ha confermato la decisione del GIP dell'applicazione misura interdittiva della sospensione dall'esercizio di un pubblico ufficio, in ragione del reato di falso ideologico. La responsabilità centrale del dirigente finanziario è consistita nell'avere, nello svolgimento delle necessarie attività istruttorie e nella redazione dei bilanci preventivi, consuntivi e periodici, indicato un valore del contenzioso e a determinare un accantonamento del Fondo rischi ed oneri non corrispondente alla realtà. La Cassazione ha confermato la misura interdittiva in ragione del ruolo centrale quale dirigente del servizio finanziario, anche a fronte dei rilievi emersi nella verifica operata dal Collegio dei revisori dei conti, cui il dirigente non ha dato seguito. Nel caso di specie, non vi sono dubbi circa la sottovalutazione dei Fondi di natura vincolata a garanzia del rischio delle spese legali, per il caso di soccombenza probabile o di sentenza di condanna non definitiva o esecutiva. In tale cornice di riferimento, il dirigente finanziario è incorso potenzialmente nel reato di falso ideologico per avere stimato i valori di bilancio senza essere state precedute dalla necessaria ricognizione del contenzioso. In altri termini, nel caso di specie il dirigente finanziario avrebbe espresso valutazioni non basate su accertamenti obiettivi con la conseguenza che i dati inseriti nei bilanci non corrispondevano al vero, di cui la lamentata inefficienza del sistema rilevato dal dirigente conferma la non affidabilità dei dati inseriti.

Accantonamento passività potenziali

Iter e giustificazioni del responsabile finanziario

In merito all'iter è necessario:

- per gli Enti provvisti di avvocatura (o segretario comunale in mancanza) è necessario mappare il contenzioso;
- quanto alla possibilità di soccombenza si specifica che il criterio di rischio dovrà essere “contabile”, indicando come “certo”, ai solo fini contabili, il contenzioso per cui si è ricevuta condanna in un provvedimento giurisdizionale, anche per il merito forense di possibile prevalenza nei successivi gradi di giudizio (in pratica un giudizio d'appello, anche se con grandi probabilità di vittoria, deve essere mappato come certo in presenza di un titolo esecutivo);
- certificazione dell'avvocatura sulle cause pendenti con espressione del parere nel merito della soccombenza dell'Ente (certo, probabile, possibile e remoto) con relativa relazione;
- spetta poi al responsabile finanziario riferire dell'andamento delle “quantità” del Fondo contenzioso, nonché stabilire la percentuale di accantonamento in bilancio secondo il parere di merito espresso dall'avvocatura, associando anche un valore *de minimis* nel modo seguente: a) certo, inserire l'interno importo; b) probabile, inserire il 51%; c) possibile, inserire il 10%; d) remoto, inserire un valore zero.

Accantonamento passività potenziali

Iter e giustificazioni del responsabile finanziario

In merito alle giustificazioni:

- evidenziare, in caso di importi inferiori al minimo, che al fine di assicurare i servizi essenziali in ragione dell'importo elevato del contenzioso si è utilizzato l'itero triennio e, in caso di incapienza, di precisare come l'art. 167, co. 3, del D.Lgs. n. 267/2000, modificato dal D.Lgs. n. 126/2014, in merito alle passività potenziali recita quanto segue *“E' data facoltà agli Enti Locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri Fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare...”*;

Il legislatore è recentemente intervenuto con l'art. 53, co. 6, del D.L. n. 104/2020, il quale ha previsto che possono essere ipotizzati piani di rateizzazione in quote annuali, concordati con i creditori, oltre il triennio, permettendo in questo caso anche al Comune in presenza di un debito di rilevante importo di poter procedere a stabilire un piano di rateizzazione sulla base della sua sostenibilità finanziaria;

La sentenza n. 7/2021 delle Sezioni Riunite della Corte dei conti ha precisato che *“il controllo sui piani di riequilibrio, analogamente a quello previsto dall'art. 148-bis del TUEL, pur essendo riconducibile alla tipologia dei controlli di legalità e regolarità, non può essere del tutto assimilato, al tradizionale controllo di legittimità sugli atti, ponendosi in una prospettiva non statica ma dinamica”* e, in particolare, in merito al mancato accantonamento al Fondo contenziosi, al fine di giudicare un eventuale disequilibrio dei conti sarebbe necessario dimostrare, affinché il rischio di soccombenza non sia classificato come remoto, che l'Ente abbia attivato liti temerarie.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Fondazione Nazionale Commercialisti sui Principi di vigilanza (febbraio 2019)

La parte relativa alle “Funzioni dell’organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza” si concentra sulle attività di collaborazione dell’Organo di revisione con il Consiglio comunale, anche sulla base delle coordinate indicate nello Statuto o nel regolamento di contabilità di ogni singolo Ente Locale.

Sulla differenza tra debito fuori bilancio e passività pregresse o arretrate. Queste ultime sono spese che, a differenza dei debiti fuori bilancio, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare l’impegno (amministrativo, ai sensi dell’art. 183 del TUEL), 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 del TUEL). In merito i giudici contabili hanno evidenziato che nel caso in cui l’impegno sia stato a suo tempo assunto, ma i corrispondenti residui siano stati eliminati oppure nei casi in cui, ad esempio sulle utenze, l’Ente riceva in annualità successive richieste di conguaglio su spese a suo tempo impegnate, tali spese possano essere impegnate sulla competenza dell’esercizio e non siano da considerarsi debiti fuori bilancio.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

La giurisprudenza contabile sulle passività pregresse

Corte dei conti Lombardia (Deliberazioni n. 339/2013 e n. 82/2015)

Accanto a quelli definibili tecnicamente “debiti fuori bilancio”, si collocano le cd. “passività pregresse” o arretrate, spese che, a differenza dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare impegno (amministrativo, ai sensi dell’art. 183 del TUEL) 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 del TUEL). Proprio perché la passività pregressa si pone all’interno di una regolare procedura di spesa, esula dalla fenomenologia del debito fuori bilancio (cfr., in proposito, la recente Deliberazione della stessa sezione lombarda in merito al caso delle prestazioni professionali, Deliberazione n. 441/2012) 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 del TUEL), accompagnata dalla eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le risorse ove queste siano insufficienti (art. 193 del TUEL).

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

La giurisprudenza contabile sulle passività pregresse

Corte dei conti Lombardia (Deliberazioni n. 339/2013 e n. 82/2015)

Il debito, relativo a conguagli per il consumo di energia elettrica in esercizi finanziari differenti, è per competenza finanziaria riferibile solo all'anno delle liquidazione degli importi; pertanto, l'imputazione al bilancio non può che avvenire nell'anno della comunicazione della fattura con la procedura ordinaria di spesa (art. 191 del TUEL) mediante integrazione dell'impegno di spesa sino alla concorrenza del dovuto e, in caso di incapacienza dei capitoli, mediane le necessarie variazioni di bilancio, sotto il controllo e il giudizio dell'organo deputato ad autorizzare e controllare la spesa, vale a dire il Consiglio comunale. Avverte, tuttavia, il Collegio contabile che qualora al reperimento della fattura non sia seguito nello stesso anno regolare impegno e correlativa formazione di residui per gli anni successivi, esso costituirà debito fuori bilancio, riconoscibile nei termini e alle condizioni di cui all'art. 194 del TUEL.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

La giurisprudenza contabile sulle passività pregresse

Corte dei conti Valle d'Aosta (Deliberazione n. 4/2020)

CONTRA

In presenza di spese a carattere continuativo, quali quelle relative alle utenze, la cui somma da pagare non sia determinata ma solo genericamente determinabile a priori, l'impegno di spesa è necessariamente presunto; esso viene perciò determinato dall'Amministrazione tramite un giudizio prognostico prudente e ponderato, secondo una regola di corretta gestione contabile e di buona amministrazione che poggi sui criteri della ragionevolezza e dell'attendibilità. Qualora, tuttavia, nel corso dell'esercizio emergano maggiori somme rispetto a quelle impegnate, l'ordinamento contabile prevede appositi strumenti di copertura, quali la variazione di bilancio (art. 175 del TUEL) o il prelevamento dal Fondo di riserva (artt. 166 e 176 del TUEL), di competenza, rispettivamente, dell'organo consiliare e dell'organo esecutivo dell'Ente Locale. In questo caso, precisano i giudici contabili, un'eventuale maggiore spesa maturata nel corso di un esercizio finanziario non può trovare copertura nel programma di bilancio riferito ad un anno diverso da quello di competenza (Principio della competenza finanziaria).

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Spese di patrocinio legale

Corte di Cassazione (tra le tante, Sentenza n. 1830/2018)

La nullità prevista per la mancata previsione della spesa e della sua copertura non concerne anche le deliberazioni relative alla partecipazione degli Enti a controversie giudiziarie, sia perché è incerta l'incidenza del relativo onere economico, condizionato alla soccombenza (infatti, in caso di esito positivo con riaddebito delle spese alla controparte soccombente vi sarebbe un'entrata per l'Ente Locale che andrebbe a bilanciare il pagamento degli onorari del legale), e sia perché, nel bilancio dell'Ente, è di norma presente una voce generale nella quale possono essere inserite le prevedibili spese di lite. D'altra parte, il riferimento alle vigenti tariffe professionali, la cui applicabilità, in assenza di uno specifico accordo tra le parti, è da considerarsi di per sé sufficiente ad escludere l'incertezza in ordine alla controprestazione dovuta dall'Amministrazione, quantificabile soltanto in via approssimativa al momento della stipulazione del contratto, in quanto correlata al compimento degli atti difensivi resi necessari dall'evoluzione del giudizio, e proprio per tale motivo idonea a giustificare la previsione della copertura finanziaria mediante generica imputazione al capitolo di bilancio riguardante le spese processuali.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Spese patrocinio legale

Corte di Cassazione (tra le tante, Sentenza n. 1830/2018)

Infatti, nei nuovi Principi della contabilità armonizzata (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.2) essendo l'obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio), non è possibile impegnare la spesa, ma l'Ente Locale è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri stimati, accantonando, nell'esercizio in cui si instaura il giudizio, le relative risorse, che, a fine esercizio (non essendo impegnabili), incrementano il risultato di amministrazione che dovrà essere destinato al Fondo contenziosi o altre passività potenziali. Inoltre, le somme confluite nel citato Fondo, non comportando l'assunzione di impegni, non rilevano tra le spese finali rilevanti ai fini del conseguimento del saldo di finanza pubblica richiesto dall'art. 9 della Legge n. 243 del 2012 e disciplinato dall'art. 1, commi 466 e seguenti, della Legge n. 232 del 2016.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Spese patrocinio legale

Corte dei conti Molise (Deliberazione n. 35/2021)

Secondo cui la posizione del giudice di legittimità non è coerente con i principi della contabilità armonizzata - allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, par. 5.2, lett. g) - secondo cui *«al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'Ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni»*.

Il professionista è tenuto a conformarsi alle disposizioni di cui al comma 5 della Legge n. 247/2012 che ha delineato le diverse possibili forme di pattuizione dei compensi e stabilito che il professionista è tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza, a rendere noto al cliente il livello della complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili nell'arco temporale del suo svolgimento. Si tratta di un vero e proprio obbligo da parte del professionista di «comunicare in forma scritta a colui che conferisce l'incarico professionale la prevedibile misura del costo della prestazione, distinguendo fra oneri, spese, anche forfetarie, e compenso professionale».

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Spese patrocinio legale

Corte dei conti Molise (Deliberazione n. 35/2021)

Pertanto, secondo il Collegio contabile, in caso di mancato adeguamento del compenso su sollecitazione del professionista, che per propria formazione professionale è tenuto alla conoscenza delle regole giuridiche applicabili, l'Ente dovrà procedere alla regolazione della maggiore spesa con relativo riconoscimento del debito fuori bilancio, pena la costituzione del rapporto giuridico tra il professionista e l'Amministrazione o il funzionario che ne abbia disposto l'incarico (art. 191, co. 4, del TUEL).

Quindi, le spese relative ad incarichi di patrocinio in giudizio sono assoggettate ai principi generali espressi nel primo comma dell'art. 191. Ad esse si estende, altresì, l'onere di comunicare le informazioni relative all'impegno e, nel caso del suo mancato assolvimento, la facoltà del terzo interessato di non eseguire la prestazione sino al momento della comunicazione dei dati.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Avvocature interne

Corte dei conti per l'Abruzzo (Deliberazione n. 166/2021)

In presenza di un importo insufficiente stanziato nel Fondo e in caso di disallineamento temporale della sua esigibilità, dovranno essere seguite le regole del bilancio non potendosi violare i principi di certezza, trasparenza, annualità ed integrità. In altri termini, la spesa potrà ritenersi ammissibile solo se preventivata nell'anno. Il maggiore importo, quindi, dovrà essere trattato applicando gli ordinari istituti ai quali l'Ente ricorre per allineare le previsioni di spesa allorché le stesse risultino insufficienti: vale a dire, con una variazione in aumento della previsione di bilancio, se lo scostamento si registra nel corso dell'esercizio annuale; altrimenti, con un **riconoscimento del debito fuori bilancio**. In entrambe le ipotesi, le risorse dovranno comunque transitare per il Fondo per il trattamento accessorio dedicato dell'esercizio in cui l'obbligazione diviene esigibile.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Maggiore imposta IVA

Corte dei conti Sardegna (Deliberazione n. 33/2021)

Si è espressa sulla corretta modalità di contabilizzazione della maggiore imposta dovuta in conseguenza dell'errata applicazione dell'aliquota IVA agevolata in luogo di quella ordinaria applicata da parte del fornitore e, in particolare, si chiede se tale imposta possa essere considerata quale passività pregressa o se la stessa è riconducibile alla fattispecie prevista dall'art. 194, co. 1, lettera e), del TUEL.

Secondo la Corte vi è una differenza tra debiti fuori bilancio e passività pregresse, queste ultime indicate dalla Corte dei conti della Lombardia. Pertanto maggiori oneri fiscali cui il Comune deve far fronte a seguito dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate devono essere considerati passività pregresse, giacché non sono stati causati dall'assenza dell'impegno di spesa, ma da fattori estrinseci e, in larga parte, imprevedibili (in quanto derivanti dalla controversa interpretazione della normativa in materia di aliquota IVA agevolata).

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Maggiore imposta IVA

Corte dei conti Sardegna (Deliberazione n. 33/2021)

Infatti:

- i debiti fuori bilancio hanno la loro genesi in obbligazioni assunte in assenza di un regolare impegno di spesa e che, a determinate condizioni ed entro i precisi limiti di cui all'art. 194 del TUEL, possono essere oggetto di riconoscimento e successivo pagamento. L'esigenza del riconoscimento consiliare, peraltro, come è stato osservato da autorevole giurisprudenza di questa Corte, sorge per il fatto che dette obbligazioni devono essere ricondotte nell'alveo del bilancio di cui è *dominus* l'organo consiliare che, diversamente, sarebbe esautorato dal loro vaglio di legittimità ed utilità per l'Ente Locale (Sezione delle Autonomie, n. 27/2019);
- le passività pregresse si riferiscono a spese comunque sorte nel rispetto delle regole contabili, presentando l'impegno originariamente assunto unicamente caratteristiche di incapienza, per cui non se ne può desumere, da un lato, che esse siano sorte in violazione delle regole del bilancio e, dall'altro, che sia necessaria la manifestazione di una loro ratifica da parte dell'organo consiliare. Le stesse, pertanto, possono trovare copertura nel bilancio di competenza, essendo oneri che, per quanto risalenti nel tempo, si sono manifestati in corso di esercizio. Nel senso della sussistenza di passività pregresse, per un'ipotesi che presenta evidenti analogie con quella all'esame, si veda: sez. Lombardia 30/82/2015/PAR per maggiori spese, rispetto a quelle impegnate, derivanti dall'utilizzo di utenze elettriche per gli edifici comunali.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Interessi moratori

Non rientranti da procedura esecutiva

La Corte dei conti, sez. reg.le di controllo per la Puglia, con la Deliberazione n.149 depositata in data 23/07/2015, ha avuto modo di precisare come le sezioni territoriali della Corte dei conti hanno in molteplici occasioni (cfr. *ex multis*, sez. reg.le di controllo per la Sardegna, Deliberazione n. 118/PAR/2011, sez. reg.le di controllo per il Piemonte, Deliberazione n.354/PAR/2013, sez. reg.le di controllo per la Regione siciliana n. 55/2014) espresso l'avviso che debito fuori bilancio sia ogni debito che non risulti preventivamente previsto nel bilancio dell'Ente e, quindi, impegnato, su quel bilancio, nelle forme di legge, in coincidenza con l'assunzione di un'obbligazione giuridicamente perfezionata. Ritiene il Collegio che l'obbligazione di pagamento degli interessi moratori non può configurare un'ipotesi di debito fuori bilancio in considerazione del difetto del requisito dell'utilità e dell'arricchimento nei confronti dell'Ente stesso. Pertanto, per i giudici contabili pugliesi, può procedersi al riconoscimento del debito solamente nei limiti nei quali il bene o il servizio acquisito rientrino "nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza" e venga accertata, con delibera motivata, sia l'utilità del bene o del servizio che l'arricchimento che l'attività ha comportato per l'Ente (art. 194, co. 1, lett. e). Non è, d'altra parte pensabile che il Comune, 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 citato comma 1 dell'art. 194 del TUEL e subire le ulteriori conseguenze negative della condanna alle spese del giudizio. In conclusione l'Amministrazione dovrà assumere tempestivamente l'impegno di spesa e provvedere, quanto prima, al relativo pagamento per evitare il proliferare di ulteriori interessi ed il rischio di subire azioni esecutive in sede giudiziaria.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Interessi moratori

Rientranti da procedura esecutiva

La Conti dei conti Emilia Romagna (Deliberazione n.205/2014) ha evidenziato come gli interessi per ritardato pagamento rientrino a pieno titolo nelle disposizioni di cui all'art. 194, co. 1, lett. a), del TUEL. La norma citata, infatti, precisa che gli Enti Locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da sentenze esecutive, (e da altre fattispecie, eventi o incombenze) con delibera consiliare. Aggiunge, inoltre, il Collegio contabile, come non può dubitarsi circa la natura di debito fuori bilancio della spesa per corresponsione di interessi di mora, in quanto essa è evidentemente sprovvista del requisito dell'utilità per l'Ente (art. 194, co. 1, lettera e, del TUEL). Come precisato inoltre in alcune deliberazioni di sezioni regionali di controllo della Corte (cfr., per tutte, sez. di controllo per la Regione Sardegna, Deliberazione n.118/2011/PAR), deve ritenersi debito fuori bilancio *“ogni debito che non risulti preventivamente previsto nel bilancio dell'ente e, quindi, impegnato, su quel bilancio, nelle forme di legge, in coincidenza con l'assunzione di un'obbligazione giuridicamente perfezionata”*. Il fatto che esista un apposito capitolo del PEG, dove il Comune abbia inserito le somme necessarie per il relativo pagamento, non può autorizzare a non inserire tale importo quale debito fuori bilancio. La delibera consiliare si rende, pertanto, necessaria per il riconoscimento motivato del debito fuori bilancio, cioè per accertare che l'obbligazione si riferisce a funzioni e servizi di propria competenza e, nel caso, in questione, che essa deriva da sentenza esecutiva del tribunale. Esso dovrà contenere inoltre le indicazioni sul quantum riconosciuto della spesa che dovrà essere posta a carico del bilancio dell'Ente.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Falso ideologico mancata evidenza debiti fuori bilancio

Corte di Cassazione Penale (Sentenza n. 37517/2020)

Ha confermato la condanna, di un responsabile finanziario di un Comune, del delitto di falsità ideologica di cui all'art.479 del Codice penale, per aver certificato falsamente l'inesistenza di debiti fuori bilancio pur in presenza di due sentenze esecutive e di una parcella di un legale non menzionate nella relazione tecnica al bilancio di previsione. Secondo il giudice di legittimità, ai fini della configurabilità del reato di falsità ideologica in atto pubblico, è sufficiente il dolo generico, da ritenersi sussistente in presenza della falsa attestazione, contenuta nell'atto, di un accertamento in realtà mai compiuto. In altri termini, il delitto sussiste sia quando la falsità sia compiuta senza l'intenzione di nuocere, sia quando la sua commissione sia accompagnata dalla convinzione di non produrre alcun danno. Nel caso di specie il giudice di appello ha correttamente rilevato come fosse stato precipuo compito del responsabile finanziario, in considerazione del ruolo rivestito, procedere alla verifica dei debiti fuori bilancio. Pertanto, il non avere proceduto a tale verifica è già elemento di fatto logicamente valutabile come sintomatico del dolo generico, tenuto conto della natura del bilancio comunale, cui era funzionalmente connessa la relazione della cui falsità si discute, trattandosi di documento, anche a valenza esterna, che assolve alla pubblica funzione di illustrare quali siano state le spese sostenute e gli introiti realizzati, al fine di rappresentare non solo il risultato economico dell'Ente nell'anno precedente, ma anche gli scopi amministrativi e politici perseguiti dall'Amministrazione. La Corte di Appello ha, inoltre, correttamente rilevato e dimostrato, dalle evidenze istruttorie, come il responsabile finanziario fosse in ogni caso a conoscenza dei debiti fuori bilancio, per averli ricevuti dal responsabile del servizio affari generali prima della relazione tecnica al bilancio di previsione.

Differenza tra debiti fuori bilancio e passività potenziali

Danno erariale mancata verifica debiti fuori bilancio

Corte dei conti di Appello (Aentenza n. 233/2020)

Ha confermato la condanna al riconoscimento di debiti fuori bilancio. E' emerso che il Consiglio comunale abbia proceduto al loro riconoscimento quattro anni dopo la loro emersione che era avvenuta quando il responsabile finanziario prestava il proprio servizio, non avendo colpevolmente attivato all'epoca le procedure per i loro riconoscimento. In merito alla mancata conoscenza di debiti fuori bilancio, il Collegio contabile di appello, ha inoltre rilevato come, non appare fondatamente sostenibile che il responsabile del servizio finanziario ignorasse l'esistenza di debiti fuori bilancio, non solo dal rilievo che parte dei debiti stessi sono "documentati" da fatture e, pertanto, "*naturaliter*" destinati, anche in ragione dei connessi adempimenti fiscali, all'Area economico finanziaria, cui era preposto l'appellante, ma anche dal rilievo che, l'esistenza di debiti fuori bilancio per "transazioni su sentenze esecutive" (oltre tutto, come precisato dal Sindaco, tutte passate in giudicato) emerge in modo inequivocabile dalla delibera di Consiglio comunale che, in accoglimento della proposta degli uffici ha rinviato *sine die* la trattazione dell'argomento.