



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 21/SEZAUT/2018/QMIG

Adunanza del 9 ottobre 2018

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Carlo CHIAPPINELLI, Luciana SAVAGNONE, Simonetta ROSA, Agostino CHIAPPINIELLO, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Cristina ZUCCHERETTI, Fulvio Maria LONGAVITA, Maria Teresa POLITO, Antonio Marco CANU, Manuela ARRIGUCCI, Vincenzo LO PRESTI;

Consiglieri Carmela IAMELE, Marta TONOLO, Alfredo GRASELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Nicola BENEDIZIONE, Dario PROVVIDERA, Mario ALÌ, Mario GUARANY, Marcello DEGNI, Alberto STANCANELLI, Stefano GLINIANSKI, Giampiero PIZZICONI, Tiziano TESSARO, Tullio FERRARI;

Primi Referendari Vanessa PINTO;

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

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

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

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

Visto l'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 nel testo novellato dall'art. 10-bis del d.l. 24 giugno 2016, n.113, convertito in l. 7 agosto 2016, n. 160, il quale prevede che le richieste di parere in materia di contabilità pubblica *“possono essere rivolte direttamente alla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti: per le Regioni, dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome e dalla Conferenza dei Presidenti delle Assemblee Legislative delle Regioni e*

delle Province Autonome; per i Comuni, le Province e le Città Metropolitane, dalle rispettive componenti rappresentative nell'ambito della Conferenza unificata";

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

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

Vista la nota n. 51/SG/DGA/AD/dc-18 dell'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani con la quale è stata posta al Presidente della Corte dei conti una richiesta di parere, ai sensi del richiamato art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, in ordine alla modalità di copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio ed in particolar modo in merito all'imputazione contabile di una determinata spesa in funzione della scadenza dell'obbligazione giuridica in applicazione delle nuove regole dettate dall'armonizzazione contabile;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 16 dell'11 settembre 2018 con la quale, valutati i presupposti per il deferimento dell'esame della predetta richiesta di parere ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, è stata deferita alla Sezione delle autonomie la pronuncia in ordine alla richiesta di parere presentata dall'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 1474 del 28 settembre 2018 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'odierna adunanza;

Uditi i relatori, Consiglieri Alfredo Grasselli e Rinieri Ferone;

PREMESSO

L'art. 10-bis del d.l. 24 giugno 2016, n.113, convertito in l. 7 agosto 2016, n. 160, ha modificato l'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003, ampliando la platea dei soggetti abilitati ad azionare la funzione consultiva della Corte dei conti. È stato previsto, infatti, che le richieste di parere in materia di contabilità pubblica *"possono essere rivolte direttamente alla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti: per le Regioni, dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome e dalla Conferenza dei Presidenti delle Assemblee Legislative delle Regioni e delle Province Autonome; per i Comuni, le Province e le Città Metropolitane, dalle rispettive componenti rappresentative nell'ambito della Conferenza unificata"*. Con la deliberazione n. 32/2016 la Sezione delle autonomie ha fornito linee di indirizzo interpretative e applicative sulla novella legislativa.

Sulla scorta della richiamata disposizione, l'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani - ANCI, ha rivolto al Presidente della Corte dei conti, con nota n. 51/SG/DGA/AD/dc-18 del 26 luglio 2018, una richiesta di parere riguardante le modalità di copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio e, in particolare, come debba essere imputata contabilmente la

relativa spesa in funzione della scadenza dell'obbligazione giuridica, tenuto conto delle nuove regole dettate dall'armonizzazione contabile.

L'Associazione istante, tra le innovazioni introdotte dal nuovo ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali (d.lgs. n. 118/2011), richiama, in particolare, le regole che sovrintendono alla gestione dell'impegno delle spese (punto 5 dell'allegato 4/2 al medesimo decreto legislativo), con precipuo riferimento a quelle sull'esigibilità della spesa stessa, correlata alla scadenza dell'obbligazione giuridica sottostante. Il paragrafo 5.1 prevede infatti che *“L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica”*.

Un nodo da sciogliere sarebbe, quindi, la definizione di *“scadenza dell'obbligazione”*. Sempre secondo i principi contabili (all. 4/2, punto 2, ultimi periodi), *“la scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito”*. Con riferimento alle entrate il paragrafo 3.5, prevede che: *“Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre i 12 mesisuccessivi. L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate. (...)”*.

L'ANCI rileva che, per quanto riguarda alcune tipologie di spesa e, in particolare, la spesa derivante dal riconoscimento dei debiti fuori bilancio, il momento della scadenza (e della conseguente imputazione contabile) non risulterebbe di immediata individuazione.

Circa la disciplina contabile dei debiti fuori bilancio, vengono richiamati la circolare del Ministero dell'Interno F.L. n. 21/1993, che definisce il debito fuori bilancio *“un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro che grava sull'ente (...) assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali”*, e gli artt. 193 e 194 del d.lgs. n. 267 del 2000 (TUEL).

L'art. 194 del TUEL prevede, come atto propedeutico all'inserimento del debito fuori bilancio nell'ambito della contabilità dell'ente locale, il riconoscimento della legittimità dello stesso, da effettuarsi *“Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità”*.

L'art. 193 del TUEL, rubricato "Salvaguardia degli equilibri di bilancio", al comma 2 sancisce che "Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente: (...) b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194; (...)" .Il comma 3 del medesimo articolo prevede inoltre che, a tali fini, possano essere "utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale", "fermo restando quanto stabilito dall'articolo 194, comma 2". Quest'ultima disposizione stabilisce che "Per il pagamento [dei debiti fuori bilancio] l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori".

L'istante rileva che le norme sopra riportate - preesistenti al d.lgs. n. 118/2011 - devono essere interpretate in conformità ai principi del nuovo sistema contabile, con riferimento al nuovo paradigma di esigibilità della spesa connesso alla scadenza dell'obbligazione.

In proposito, viene richiamata la sentenza n. 11/2018/EL delle Sezioni Riunite in speciale composizione, che, secondo la prospettazione rappresentata nella richiesta di parere «definitivamente pronunciandosi rispetto alla possibilità di imputare la spesa connessa ai debiti oggetto di accordi con i creditori in funzione dei tempi di pagamento concordati, chiarisce che "tali accordi riguardano i soli tempi di pagamento ed hanno effetto esclusivamente sulla cassa". Le Sezioni Riunite giungono a tale conclusione richiamando il punto 9.1 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, nella parte in cui dispone testualmente 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. 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" e definendo i debiti fuori bilancio quali "obbligazioni perfezionate e scadute, ma non registrate in bilancio tempestivamente ai sensi dell'art. 183 TUEL"».

Sulla scorta di quanto premesso, l'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani chiede se: «quanto affermato dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti nella Sentenza n. 11/2018/EL, che qualifica i debiti fuori bilancio quali obbligazioni già scadute, si applica quando, in sede di rilevazione dei risultati di gestione, o comunque successivamente al termine ultimo per disporre variazioni di bilancio a salvaguardia degli equilibri (30 novembre), si rilevino debiti fuori bilancio non riconosciuti, mentre, di converso, resta impregiudicata la facoltà per l'ente locale di prevedere, in corso di gestione, la copertura di debiti fuori bilancio su più anni del bilancio di previsione, a valere sugli stanziamenti contemplati nel bilancio di previsione, previa dimostrazione dell'avvenuto raggiungimento dell'accordo con il creditore per il pagamento del debito su più annualità

ed avendo cura di imputare le spese, nelle annualità del bilancio, conformemente all'accordo di rateizzazione.

Ciò in quanto non v'è dubbio che la norma di cui all'articolo 193 TUEL, comma 3, si riferisca alla copertura e non al pagamento della spesa derivante dai debiti fuori bilancio riconosciuti dall'ente. L'inciso *"fermo restando quanto stabilito dall'articolo 194, comma 2"* ha un significato ben preciso, in quanto è riferito al presupposto indefettibile affinché l'ente locale possa esercitare la facoltà di *"utilizzare"*, per l'anno in corso e i due successivi, *"le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione (...)"*, ossia la sussistenza del previo accordo con il creditore in ordine ai tempi di pagamento, che devono anch'essi articolarsi sul triennio del bilancio di previsione. In altre parole, tale facoltà è preclusa in assenza di una precisa manifestazione di volontà del soggetto terzo di percepire le somme in maniera frazionata.

La conferma a tale conclusione è fornita dallo stesso articolo 194 TUEL, il cui comma 3 parla espressamente di *"finanziamento"* delle spese in questione, per le quali, *"ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3"*, è previsto il ricorso a mutui (facoltà oggi da ritenersi limitata esclusivamente ai debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento, tenuto conto di quanto stabilito dall'articolo 119 della Costituzione).

Tuttavia, il fatto che l'espressa manifestazione di volontà del creditore ad accettare il pagamento frazionato debba avvenire prima del momento in cui il debito fuori bilancio viene riconosciuto, si ricollega in maniera coerente con il concetto di scadenza/esigibilità della spesa. La sottoscrizione di un accordo tra le parti interviene infatti proprio sulla scadenza della spesa correlata al debito fuori bilancio, determinandone l'esigibilità non più per intero sull'anno nel quale è effettuato il riconoscimento del debito, bensì in ragione della scansione dei pagamenti oggetto di accordo.

Tale lettura appare corroborata dal fatto che le stesse Sezioni Riunite richiamino uno stralcio del paragrafo 9.1 dei principi contabili, rubricato *"La gestione dei residui"*. In questo caso, non potendo più attivare la *"leva"* costituita dagli accordi con i creditori, essendo ovviamente preclusa qualsivoglia manovra di salvaguardia degli equilibri, non risulta più possibile variare la scadenza/esigibilità della spesa connessa al debito fuori bilancio oggetto di riconoscimento. Ne consegue che, in tal caso, allorquando le spese derivanti dai debiti fuori bilancio risultano, come evidenziato dalle Sezioni Riunite, *"non registrate in bilancio tempestivamente ai sensi dell'art. 183 TUEL"*, la copertura deve essere necessariamente assicurata nell'anno in cui avviene il riconoscimento, per cui eventuali accordi con i creditori conservano valenza solo ed esclusivamente dal punto di vista della cassa».

CONSIDERATO

1. Preliminarmente va chiarito che la Sezione delle autonomie, nell'esercizio della funzione nomofilattica attribuitale dall'art. 7, comma 8, della l. n. 131/2003, e dall'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, non procede né a revisione, né ad interpretazione "autentica" di decisioni assunte in ambito giurisdizionale.

2. Tanto precisato, per quanto concerna la richiamata sentenza delle Sezioni Riunite n. 11/2018/EL può soltanto osservarsi che detta decisione riguardava il giudizio su un caso concreto, articolato in molteplici questioni. Il punto specifico dal quale sono state estrapolate le affermazioni riportate nella richiesta di parere ineriva alla valutazione di un comportamento elusivo degli obblighi relativi al rispetto dei saldi di finanza pubblica: comportamento sostanziato nel ritardato riconoscimento di debiti emersi in esercizi precedenti a quello in cui si era proceduto al formale riconoscimento degli stessi; successivamente era anche intervenuto un accordo con i creditori per una dilazione dei pagamenti. Di conseguenza, negli esercizi di riferimento, non era stata considerata la voce passiva relativa al debito emerso. Evidentemente un posteriore accordo per la dilazione dei pagamenti non poteva essere preso in considerazione ai fini della positiva valutazione del rispetto dei saldi di finanza pubblica.

2.1. È opportuno rammentare, infatti, che, secondo il combinato disposto dell'art. 194, comma 1, con l'art. 193, comma 2, del TUEL, con deliberazione consiliare da adottarsi con periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio. Da ciò scaturisce una prima considerazione: in una corretta gestione finanziaria l'emersione di un debito non previsto nel bilancio di previsione deve essere portata tempestivamente al Consiglio dell'ente per l'adozione dei necessari provvedimenti, quali la valutazione della riconoscibilità, ai sensi dell'art. 194, comma 1 e il reperimento delle necessarie coperture secondo quanto previsto dall'art. 193, comma 3, e 194 commi 2 e 3. Il ritardo nel riconoscimento, con rinvio ad esercizi successivi a quello in cui il debito è emerso, comporta una non corretta rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente.

3. Andando ad esaminare, invece, i profili di una gestione eseguita nel rispetto della tempistica sopra indicata, la questione può essere risolta nei termini che seguono.

3.1 Il comma 1 dell'art. 194 TUEL individua le fattispecie in cui il debito fuori bilancio è riconoscibile.

Il riconoscimento da parte del Consiglio, per costante giurisprudenza della Cassazione (cfr., *ex multis*, Cass.Civ., Sez. II, n. 15050/2018) è costitutivo dell'obbligazione. Se il riconoscimento riguarda obbligazioni "scadute", nel senso che il creditore può esigere immediatamente il pagamento in quanto la prestazione è già stata interamente eseguita, *la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto*, secondo quanto precisato dal punto 9.1 del principio contabile di cui all'all. 4/2 del d.lgs. n. 118/2011. Se il riconoscimento riguarda prestazioni che ancora non sono state completamente effettuate, e quindi il pagamento del prezzo non è esigibile o lo è solo parzialmente, potrà essere

imputato all'esercizio in corso solo la quota esigibile, mentre la restante parte sarà imputata alle scadenze previste.

3.2. Il comma 2 dell'art. 194 TUEL, peraltro, prevede la possibilità di un pagamento rateizzato in un arco temporale massimo di tre anni, compreso quello in cui è effettuato il riconoscimento. Il piano di rateizzazione deve essere concordato con i creditori. La disposizione, infatti, testualmente recita *“Per il pagamento [dei debiti fuori bilancio] l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori”*. Il termine *“convenuto”* non può avere altro significato se non di un accordo negoziale tra amministrazione e creditori avente come contenuto la temporizzazione del pagamento del debito.

3.3. Trattandosi di un accordo, che richiede il consenso di entrambe le parti, se il creditore non intende accedere ad un'ipotesi di rateizzazione, l'ente che abbia riconosciuto il debito dovrà necessariamente registrarlo ed impegnarlo integralmente nello stesso esercizio. Conseguentemente dovrà, con idonea variazione di bilancio, reperire le risorse a copertura e quindi procedere al pagamento. Potrà ricorrere, se del caso, agli strumenti previsti dall'art. 193, comma 3 (Salvaguardia degli equilibri di bilancio), in base al quale: *“Ai fini del comma 2, fermo restando quanto stabilito dall'art. 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2)”,* o ricorrere a mutui (ma solo nel caso in cui la spesa sia qualificabile come investimento), ai sensi dell'art. 194, comma 3: *“Per il finanziamento delle spese suddette, 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. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse”*.

4. Nel caso in cui il creditore acconsenta alla stipula di un piano di rateizzazione, il debito deve essere registrato per intero e per intero essere iscritto nello stato patrimoniale, ma per la copertura si dovrà tenere conto della scadenza delle singole rate secondo quanto concordato nel piano.

In altre parole, l'ipotesi della rateizzazione non è espressamente prevista dal punto 9.1 del principio contabile, ma poiché la rateizzazione incide sull'esigibilità, da riferirsi ora alle singole rate, si torna all'applicazione del criterio generale espresso nel punto 5.1 del principio stesso: il paragrafo 5.1 prevede infatti che *“L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della*

spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica".

5. La questione, in estrema sintesi, va valutata in relazione a due ipotesi:

a) riconoscimento di obbligazione scaduta (in quanto la prestazione è già stata interamente eseguita) senza accordo con i creditori, che comporta l'impegno dell'intera somma subito e riporto a residuo passivo, se non si riesce a pagare tutto;

b) riconoscimento di obbligazione scaduta con accordo di rateizzazione, che comporta registrazione dell'intero importo con impegno a valere sull'esercizio in cui la singola rata è a scadenza.

6. Tanto premesso, va peraltro chiarito che l'accordo con i creditori non può avere una mera finalità dilatoria, ma la rateizzazione dovrà comunque rispettare tutti i criteri in materia di programmazione e di effettiva copertura delle quote di spesa previste per le varie annualità. Diversamente, si ricadrebbe in una situazione non dissimile a quella del ritardato riconoscimento, con violazione dei principi di copertura delle spese, di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di veridicità dei documenti contabili.

Il rispetto del criterio di imputazione enunciato al punto 9.1 del principio contabile applicato 4/2, insomma, non è derogabile con il semplice accordo con i creditori a prescindere da ogni altra condizione. In particolare, il riconoscimento del debito scaduto costituisce atto di gestione che deve necessariamente misurarsi con i principi fondamentali della gestione del bilancio, trattandosi, comunque, di una spesa riconosciuta dall'ente per le sue finalità istituzionali. In effetti, dal riconoscimento possono conseguire le seguenti situazioni:

a) l'Ente ha risorse, imputa e paga nell'esercizio;

b) l'Ente non ha risorse sufficienti a finanziare ed estinguere nel solo esercizio di riconoscimento tutto il debito ma deve dare copertura con risorse esigibili nel triennio compreso nel bilancio, ricorre ad un piano di rientro secondo i criteri di cui all'art. 193 comma 3 TUEL (*"possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione"*); ai sensi dell'art. 194, comma 2, può convenire con i creditori la tempistica dei pagamenti, nei limiti di tre anni finanziari compreso quello in corso;

c) non ha risorse nei termini di cui ai punti a) e b), accerta il disavanzo ed applica le disposizioni relative al ripiano del disavanzo.

7. Il comma 3 dell'art. 193, infatti, certamente si riferisce all'aspetto delle coperture, ma bisogna considerare che, nell'individuare le medesime, la norma tiene conto di quelle

immediatamente disponibili, quali le possibili economie di spesa che non possono che attenersi all'esercizio in corso o chiuso, ma anche delle risorse ancora da accertare o che saranno accertate a conclusione di procedimenti che richiedono tempo, come, ad esempio, l'alienazione dei beni patrimoniali disponibili. È questo possibile *gap* temporale che costituisce la *ratio* della disposizione che contempla l'accordo con i creditori e cioè la necessità di allineare disponibilità di risorse e obbligo di pagamento. Bisogna considerare in proposito che il principio di copertura delle spese contenuto nell'art. 81 Cost., richiede la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime (C.Cost. sent. n. 6/2017). Così come occorre tenere presente che la copertura delle spese deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, ed in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri (C. Cost. sent. n. 192/2012). Per cui la quota di spesa per debiti fuori bilancio relativa ad ogni annualità del piano rateale dovrà trovare copertura in entrate che siano ragionevolmente e seriamente realizzabili (in altre parole, "esigibili" nell'esercizio di scadenza della rata) nonché utilizzabili per questo specifico fine coerentemente con quanto dettato dai principi contabili, ulteriormente enunciati e precisati dalla giurisprudenza costituzionale, con riferimento a qualsivoglia tipologia di spesa. In questa circostanza, all'accordo con i creditori potrà riconoscersi una validità sostanziale. Se, viceversa, nella delibera di riconoscimento del debito fuori bilancio non sono puntualmente individuate le risorse specificamente destinate alla copertura di tali spese - risorse la cui esigibilità dovrebbe realizzarsi negli esercizi successivi - manca il presupposto giuridico per dare valore ed efficacia all'accordo con i creditori ed il debito scaduto dovrà essere imputato all'esercizio di riconoscimento con tutte le conseguenze sul piano della situazione di equilibrio e dei rimedi da assumere secondo l'ordinamento contabile.

8. Il quadro normativo e procedurale sopra ricostruito appare coerente con il complessivo sistema delle misure ordinarie di risanamento del bilancio: disavanzo ex art. 188 TUEL, salvaguardia degli equilibri ex art. 193 TUEL, riecheggiate anche nel sistema delle misure straordinarie di risanamento, piani di riequilibrio e dissesti che riflettono tutti la stessa struttura, e cioè accertamento delle passività e pianificazione della estinzione delle stesse. Ipotizzare che l'accordo con i creditori, sganciato dai principi che regolano le spese secondo i criteri della competenza finanziaria potenziata, possa *tout court* stabilire una diversa esigibilità del debito fuori bilancio scaduto e riconosciuto significherebbe introdurre in maniera asistemica una facoltà di gestione delle posizioni fuori bilancio secondo criteri che esporrebbero le gestioni stesse al pericolo di comportamenti opportunistici, non potendosi escludere che la prospettiva di poter spalmare, comunque in più anni, un debito, potrebbe alimentare un maggior livello di approssimazione nella programmazione delle spese.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sull'richiesta di parere presentata dell'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani, enuncia i seguenti principi di diritto:

1. *“Ai fini di una corretta gestione finanziaria, l'emersione di un debito non previsto nel bilancio di previsione deve essere portata tempestivamente al Consiglio dell'ente per l'adozione dei necessari provvedimenti, quali la valutazione della riconoscibilità, ai sensi dell'art. 194 comma 1, del TUEL ed il reperimento delle necessarie coperture secondo quanto previsto dall'art. 193 comma 3, e 194 commi 2 e 3 del medesimo testo unico.*

2. *Gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento. Per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile rateizzare il pagamento dei debiti riconosciuti in tre anni finanziari compreso quello in corso, ai sensi dell'art. 194, comma 2, del TUEL, a condizione che le relative coperture, richieste dall'art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza secondo gli accordi del piano di rateizzazione convenuto con i creditori.*

3. *Nel caso in cui manchi un accordo con i creditori sulla dilazione di pagamento, la spesa dovrà essere impegnata ed imputata tutta nell'esercizio finanziario in cui il debito scaduto è stato riconosciuto, con l'adozione delle conseguenti misure di ripiano.”*

La Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti si conformeranno ai principi di diritto enunciati nel presente atto di orientamento, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 9 ottobre 2018.

I Relatori

F.to Alfredo GRASELLI

F.to Rinieri FERONE

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

Depositata in segreteria il 23 ottobre 2018

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO