

# La gestione del fondo rischi spese legali e la copertura dei debiti fuori bilancio

**Autore:** Maria Ilaria Bruno

**In:**

## Inquadramento normativo

Tra i fondi di natura vincolata previsti dal legislatore nel sistema di contabilità armonizzata, che gli enti locali sono obbligatoriamente tenuti ad istituire, vi è quello a garanzia del rischio delle spese legali disciplinato dal principio contabile di cui al punto 5.2 lettera h) dell'allegato A /2 al D. Lgs. n. 118/2011 (Aggiornato al Decreto ministeriale del 20 maggio 2015), secondo il quale: "nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del 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 occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). 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. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione)".

L'art. 194 del TUEL n. 267/00 e s.m.i. detta la disciplina del riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio e, per le spese legali, stabilisce espressamente : "1. Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali

riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: a) sentenze esecutive;.....”.

Significativo è il tenore della suindicata disposizione che per consentire agli enti di far fronte al pagamento di debiti originanti da provvedimenti giudiziari impone di provvedervi nel contesto della salvaguardia degli equilibri di bilancio, allo scopo di assicurare nel corso dell’esercizio il rispetto del pareggio di bilancio.

## **La gestione del fondo rischi per il pagamento di spese legali liquidate con sentenza**

Con un recente parere, la Sezione controllo Lombardia della Corte dei Conti (delibera n. 265/2017/PAR del 27 settembre 2017), riscontrando un quesito in merito, ha precisato che “....In ossequio alla disposizione di cui al punto 5.2 dell’allegato A2 del decreto legislativo 118/2011, è evidente che in occasione di un contenzioso occorre accantonare nel fondo rischi contenzioso una somma adeguata per l’eventuale soccombenza nel giudizio. Se poi l’ente è risultato soccombente sia in primo che in secondo grado (Tribunale e Corte di Appello) appare ancora più doveroso l’accantonamento delle somme nel suddetto fondo in quanto il rischio di soccombenza appare molto alto. Il debito derivante dalla sentenza (condanna che ha per oggetto le sole spese legali per il giudizio) determina dunque un debito fuori bilancio se non è stato disposto un accantonamento di somme nel fondo rischi.”

Le conclusioni cui giunge l’Organo di controllo con il succitato parere non è condivisibile per due diversi ordini di motivi, l’uno legato al regime di contabilità armonizzato e l’altro alla collocazione delle norme richiamate nel sistema delle fonti del diritto.

### **- Il regime della competenza finanziaria potenziata -**

Invero, conformemente al principio contabile della competenza finanziaria potenziata, le spese possono ritenersi impegnate quando l’obbligazione giuridica si è perfezionata (e imputate all’esercizio in cui l’obbligazione è esigibile). Pertanto, le spese non registrate, quando l’obbligazione sorge, danno vita a “debiti fuori bilancio”. Se l’impegno riguardante un debito fuori bilancio è registrato in assenza del riconoscimento del debito, la procedura contabile di spesa non è legittima. Ne consegue, che non si può procedere all’impegno e alla liquidazione di una spesa registrata successivamente alla nascita dell’obbligazione in assenza del procedimento di riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio prescritto dall’art. 194 del TUEL n. 267/00.

In sostanza, la presenza del fondo rischi (obbligatorio) non costituisce l’elemento che consente di determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio, ma ha piuttosto una valenza esclusivamente finanziaria, essendo intesa unicamente a garantire la formazione di idonee coperture per l’eventuale riconoscimento della spesa (debito fuori bilancio), in presenza di obbligazione giuridica

perfezionata ma non registrata.

La conferma del suddetto assunto viene offerto da un recente parere della Corte dei Conti Sez. Campania reso con delibera n. 249 dell'8/11/2017, secondo il quale un "accantonamento" non costituisce in sé una copertura di bilancio, in quanto su di esso non è possibile impegnare e pagare spesa, essendo previamente necessario - verificatosi il rischio cui l'accantonamento è funzionale - effettuare una variazione di bilancio per fornire la capienza finanziaria necessaria ai programmi interessati dalla spesa sopravvenuta, previo riconoscimento della stessa conformemente al regime stabilito dagli artt. 175, 176 e 194 del TUEL.

Secondo i magistrati campani "...La necessità di porre in essere la procedura di "riconoscimento" del debito fuori bilancio (art. 194 TUEL), anche in presenza di un accantonamento a Fondo rischi, si impone in ragione della duplice sottostante ratio legislativa della disposizione citata: da un lato, recuperare gli equilibri rintracciando in bilancio e destinando eventuali risorse disponibili per la copertura del debito emerso; dall'altro evidenziare eventuali profili di responsabilità correlati alla dinamica della trasformazione della passività potenziale in "debito" attuale e certo (cfr. SRC Campania n. 3/2017/PRSP, § 3.1.1) 1.1. Con riguardo alla prima finalità, si deve infatti ricordare che un "accantonamento" non costituisce in sé una copertura di bilancio. Pertanto, su di esso non è possibile impegnare e pagare spesa (art. 167, comma 3, TUEL), essendo previamente necessario - verificatosi il rischio cui l'accantonamento è funzionale - effettuare una variazione di bilancio per fornire la capienza finanziaria necessaria ai programmi interessati dalla spesa sopravvenuta, previo riconoscimento della stessa (art. 176, 175 e 194 TUEL). Il riconoscimento determina la competenza finanziaria, in quanto sancisce la sopravvenuta "certezza" dell'obbligazione, che costituisce un presupposto, insieme alla esigibilità (che nel caso dei provvedimenti giurisdizionali è insita nell'esecutività della sentenza) per la registrazione in bilancio della passività; detto in altri termini, solo con la sentenza esecutiva maturano i presupposti per l'imputazione a bilancio della spesa, laddove in assenza di contenzioso, la competenza finanziaria e/o economica, sarebbe stata più risalente. Con riguardo alla seconda finalità legislativa, si deve rammentare che la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio non può non comportare l'analisi della vicenda sottostante di nascita della passività potenziale e della sua trasformazione in debito certo, tanto a livello amministrativo, valorizzando la funzione di indirizzo del Consiglio in materia di bilancio, tanto sotto il profilo contabile, con il correlato obbligo di trasmissione della delibera di riconoscimento alla competente Procura della Corte dei conti (art. 23, comma 5, della Legge n. 289/2002).

#### **- Art. 194 del TUEL n. 267/00 quale norma "rinforzata"-**

Al di là delle considerazioni sovra esposte in ordine ai principi che sorreggono "la competenza finanziaria potenziata" della contabilità degli EE.LL., il cennato principio contabile, così come applicato dai Giudici lombardi, postulerebbe l'abrogazione implicita della disposizione contenuta dall'art. 194 comma 1 lett. a) del Tuel.

Sicché, se in materia di successioni delle leggi nel tempo, l'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile, al di là del principio generale dell'abrogazione espressa di una norma ad opera di una legge

posteriore, prevede anche l'istituto dell'abrogazione implicita, nella fattispecie normata dall'art. 194 del TUEL si è in presenza di una fonte atipica del diritto sotto il profilo della forza, atteso che essa è dotata di una capacità di resistenza maggiore delle altre rispetto all'abrogazione, potendo la stessa essere abrogata solo esplicitamente.

Infatti, la disposizione in esame riveste il carattere di norma ordinaria "rinforzata" in virtù della chiara formulazione dell'art. 1, comma 4, del TUEL 267/2000, a mente del quale " Ai sensi dell'articolo 128 della Costituzione, le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente testo unico se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni" ed, in quanto tale, non può essere modificata o abrogata se non per espressa statuizione da una norma di pari rango, che non si ponga in contrasto con il sistema di regolazione delle fonti offerto dal surriferito impianto della Carta Costituzionale.

## Considerazioni conclusive

La chiave di lettura interpretativa della corretta soluzione al quesito, che erratamente è stato evaso dalla Sezione Controllo della Corte dei Conti della Lombardia con la delibera n. 265 del 27 settembre 2017 e puntualmente smentita dai magistrati campani con delibera n. 249 dell'8/11/2017, risiede nell'analisi ermeneutica delle norme dell'ordinamento delle autonomie e dei Principi sulla competenza finanziaria potenziata dettati in ordine alla corretta disciplina dei c.d. "fondi ed accantonamenti", cui accede anche quello specifico per i rischi sulle spese legali, prescritto, tra l'altro, obbligatoriamente, dal summenzionato principio contabile.

In merito, soccorre la chiara formulazione dell'art. 167 del TUEL 267/00 e s.m.i., il quale, al n. 3, stabilisce che "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. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo."

Siffatta impostazione ordinamentale dei fondi ed accantonamenti, tra i quali vi rientra quello in esame dei rischi spese legali, è pienamente coerente con il principio del rispetto del pareggio di bilancio, atteso che la quota di accantonamento al fondo rischi:

- in fase di verifica degli equilibri di bilancio, non ha nessun impatto;
- in fase di variazione per l'applicazione dell'avanzo al programma interessato, ha impatto per la quota parte applicata andando ad aumentare gli stanziamenti delle spese finali;

- in fase di rendicontazione ha impatto limitatamente alla parte spesa impegnata.

Alla luce della surriportata disciplina, pertanto, qualora si sia in presenza di una sentenza esecutiva che dispone in materia di spese legali e l'ente, conformatosi alla relativa prescrizione legislativa, abbia accantonato nello specifico "Fondo rischi" la relativa somma da liquidare, deve procedersi, ai sensi dell'art. 187 c. 3, ad apportare al bilancio di previsione una variazione di bilancio, spostando materialmente le risorse accantonate sugli stanziamenti veri e propri del programma interessato, così che esse possano essere oggetto di gestione liquidatoria. All'uopo deve essere osservato l'inderogabile procedimento di spesa di cui all'art. 194 n. 1 lett.a) del TUEL, riconoscendo il debito, per l'obbligazione che si è giuridicamente perfezionata con l'esecutività della sentenza, come fuori bilancio, da sottoporre alla valutazione del Consiglio Comunale e, successivamente, da comunicare alla competente Procura Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'art. 23, comma 5, della Legge n. 289/2002.

Stante le suesposte considerazioni, ne consegue che la disciplina del principio contabile di cui al punto 5.2 lettera h) dell'allegato A /2 al D. Lgs. n. 118/2011, non solo non poteva, per le considerazioni dianzi svolte, ma non ha neanche inteso abrogare l'impianto normativo che il legislatore delle Autonomie ha stabilito in materia di presupposti, procedura ed assoggettamento a controllo esterno in materia di legittimità di debiti fuori bilancio.

<https://www.diritto.it/la-gestione-del-fondo-rischi-spese-legali-la-copertura-dei-debiti-bilancio/>