

IL CONCETTO DI DEBITO FUORI BILANCIO **di Enzo Cuzzola**

Costante dottrina sostiene che, dal punto di vista procedurale, nel riconoscimento dei debiti fuori bilancio (in particolare quelli previsti dalla fattispecie e, del comma 1 dell'art. 194 del tuel) si deve tenere presente che possono essere il frutto, oltre che di obbligazioni sorte nell'esercizio in corso, anche di rapporti giuridici risalenti ad anni precedenti.

Accanto al tipo di spesa sopra citata non poche sono state le diverse fattispecie di debiti o spesa anomale che gli EE.LL. si sono ritrovati a dover definire: le cosiddette "passività pregresse" o arretrate, istituto non contemplato nel vigente ordinamento, intendendo come tale una spesa maggiore rispetto ad un impegno già assunto. Proprio per tale tipologia, più ricorrente pare essere quella relativa a parcelle di avvocati che vengono dopo diversi anni (almeno fino all'emanazione del D. L. n. 223/06 "Decreto Bersani"), e per le quali si è pronunciata recentemente la Corte dei Conti della regione Sardegna, Sezione Controllo, che con proprio parere n. 02/2007 ha ribadito che la maggiore spesa rispetto ad un impegno inferiore rappresenta « debito fuori bilancio» che deve essere riconosciuto da parte del Consiglio Comunale. Mentre per la Corte dei Conti della regione Campania, delibera n. 9/2007/par, nella fattispecie non ricorre l'ipotesi di debito fuori bilancio, in quanto l'incarico per il patrocinio legale dell'Ente è stato conferito regolarmente e la relativa spesa è stata impegnata secondo quanto disposto dall'art. 191 del T.U.E.L.

Per la Corte Campania, la differenza tra debito fuori bilancio e pagamento di una parcella per un importo superiore a quello preventivamente impegnato, prima che giuridica, è concettuale in quanto il procedimento per il riconoscimento del debito trova applicazione per regolarizzare una spesa priva del prescritto precedente impegno.

Nel caso dell'esame non vi è dubbio che è esistente un impegno regolare nel quale sono presenti tutti gli elementi che lo costituiscono:

- 1) la somma da pagare;
- 2) il soggetto creditore;
- 3) la ragione del debito;
- 4) il vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

In sostanza, vi è stato un regolare conferimento di incarico ad un legale, ma la somma impegnata si è rivelata insufficiente alla presentazione della parcella senza che vi sia stata alcuna modifica nella natura e nel contenuto dell'incarico stesso.

In conclusione va data esecuzione ad un pagamento sulla base di un impegno regolare adeguando lo stanziamento previsto aumentando l'impegno della spesa. (*contra* Sez. Contr. Reg. Sardegna parere n. 2/2007)

Sempre secondo la Corte campana, un ulteriore argomento a favore della conclusione sopra indicata deriva dal principio che scaturisce dalla interpretazione dell'art. 183, comma 3, del vigente T.U.E.L., secondo cui nel caso che l'importo dell'impegno è superiore a quello della prenotazione bisogna procedere nella stessa determina di aggiudicazione all'adozione di un nuovo impegno di spesa al fine di garantire la copertura finanziaria dell'acquisto (principio contabile n. 2 punto 52 da "principi contabili per gli enti locali" dell'osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali dal Ministero dell' Interno, 2004) .

Come si vede neanche le interpretazioni sull'argomento sono concordi, appare quindi quanto mai opportuno affrontare e cercare di approfondire la problematica dei debiti fuori bilancio.

Il fenomeno "dei debiti fuori bilancio", ossia le cosiddette "spese occulte negli enti locali", di cui si viene a conoscenza a "sentenza" e di cui non si tiene conto e non si

rileva a chiusura d'esercizio in sede di formulazione del consuntivo, è esploso negli ultimi tempi. L'ordinamento contabile ed amministrativo degli enti locali ha preso in esame tale tematica, per la prima volta, a partire dal testo unico della legge comunale e provinciale del 1934. Ogni deliberazione che comportava una spesa doveva recare l'ammontare della stessa ed i mezzi per farvi fronte, non era invece previsto che il funzionario di ragioneria fosse direttamente obbligato a mettere in evidenza le eccedenze di spese agli stanziamenti ammessi al bilancio. Le disposizioni prevedevano, invece, la responsabilità in proprio ed in solido degli amministratori che avessero ordinato spese non autorizzate in bilancio, o non deliberate nei modi e nelle forme di legge, o che avessero contratto impegni o dato esecuzione a provvedimenti non deliberati ed approvati nei modi di legge.

Va sottolineato che la nozione di debito fuori bilancio è di particolare importanza anche in relazione ai principi di conformità alla legge e di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, previsti dall'art. 97, comma 1, della Costituzione.

Tuttavia la necessità di una normativa più incisiva in materia di debiti fuori bilancio che acconsentisse di porre un freno allo espandersi del fenomeno e realizzasse un serio avvertimento per quanti amministravano a livello locale, portò alla emanazione degli artt. 23 e 24 del d. l. 2 marzo 1989, n. 66, convertito in legge il 24 aprile 1989 n. 144, una legge assolutamente innovativa per contrastare il formarsi di nuovi debiti fuori bilancio.

L'art. 23 stabiliva che fosse fatto ostacolo di accollarsi impegni e pagare spese per servizi non specificamente attesi per legge, a tutte le amministrazioni provinciali, ai comuni ed alle comunità montane che esibiscano, nell'ultimo conto consuntivo deliberato, disavanzo di amministrazione ovvero segnalino debiti fuori bilancio, per i quali non siano stati adottati i provvedimenti previsti nell'art. 1 *bis* del d. l. 1 luglio 1986, n. 318 convertito nella legge 9 agosto 1986, n. 488.

Pertanto, dovevano essere adottati, al cospetto di debiti fuori bilancio, gli accorgimenti di riequilibrio attesi dall'art. 1 *bis*; in caso contrario, non avrebbero potuto essere sostenute spese per servizi non specificatamente previsti dalla legge. Inoltre a tutte le amministrazioni provinciali, ai comuni ed alle comunità montane l'effettuazione di qualunque spesa veniva consentita unicamente al cospetto di deliberazione autorizzata nelle forme previste dalla legge e divenuta o dichiarata esecutiva, nonché dell'impegno contabile registrato dal ragioniere sul competente capitolo di bilancio di previsione, da comunicare ai terzi interessati.

L'art. 24, dello stesso decreto legge, prevedeva che le amministrazioni provinciali, i comuni e le comunità montane avrebbero dovuto provvedere, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, all'accertamento dei debiti fuori bilancio esistenti alla data predetta e, con deliberazioni dei rispettivi consigli, avrebbero dovuto provvedere al relativo riconoscimento. Il riconoscimento del debito poteva avvenire solo ove le forniture, opere e prestazioni fossero state eseguite per l'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente locale, e doveva essere, per ciascun debito, motivato nell'atto deliberativo. Con la deliberazione suddetta il consiglio avrebbe dovuto indicare i mezzi a copertura della spesa ed impegnare in bilancio i fondi necessari.

In attuazione dell'art. 31 della legge 3/8/1999 n. 285, gli artt. 35 e 37 del D.Lgs. 25/2/1995 n. 77 sono stati riprodotti pedissequamente nell'art. 194, comma 1 del D.Lgs. 18/8/2000 n. 267. L'art. 194, va ribadito, costituisce una eccezione da applicarsi solo ad alcune tipologie di debiti fuori bilancio ai principi espressi dell'art. 191 T. U. che sancisce le irregolarità di spese assunte senza formale impegno.

Il debito fuori bilancio va distinto dalla gestione fuori bilancio, in quanto con tale evenienza non presenta punti di contatto, se non in presenza di situazioni gravemente patologiche. La gestione fuori bilancio, infatti, si concretizza quando i procedimenti di

spesa avvengono con contabilità separate, ossia senza che le relative fasi presentino comunque punti di aderenza con lo strumento contabile, conducendo ad annotazioni delle relative partite in modo occulto, ovvero perché legittimate comunque dall'ordinamento. Il debito fuori bilancio, per contro, si concretizza quando si verificano dei meri discostamenti dai principi contabili previsti dalle normative di settore, ossia quando le fasi della spesa non sono formalmente rispondenti alle norme che le presidiano, e, pur tuttavia, la spesa stessa è comunque recuperabile al bilancio dell'ente locale.

Le fasi della spesa

L'unità elementare di bilancio per quanto attiene alle spese è rappresentata dall'intervento che contraddistingue la tipologia e l'uso dei fattori produttivi. Fanno eccezione i servizi per conto terzi.

Gli interventi sono specificati nel D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono assolutamente modificabili.

La gestione della spesa che un ente locale deve affrontare, si articola in quattro fasi fondamentali: (in base a quanto previsto dall'articolo 182 del testo unico degli enti locali):

- impegno
- liquidazione
- ordinazione
- pagamento.

L'impegno

L'articolo 183, comma primo del T.U.E.L., stabilisce che la prima fase del procedimento di spesa è rappresentato proprio dal processo di impegno, con il quale è possibile quantificare la somma che dovrà, successivamente, essere destinata all'ultima fase di gestione della spesa, che è, appunto, rappresentata dal pagamento di quanto dovuto.

Con l'impegno, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, viene determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata.

La fase d'impegno della spesa trova il suo presupposto nel perfezionamento di una obbligazione giuridica che l'ente ha assunto nei confronti di terzi soggetti.

Perché la procedura di impegno sia, però, correttamente esplicita, la stessa norma dell'articolo 183 e sempre al primo comma, prevede, altresì, che sia necessario specificare nel provvedimento di impegno della spesa, l'indicazione del soggetto creditore, nei confronti del quale l'obbligo del pagamento dovrà essere assolto, la ragione dell'impegno, ed il vincolo sullo stanziamento di bilancio, nell'ambito delle disponibilità finanziarie accertate dal responsabile del servizio finanziario.

Tale disposizione è stata imposta dal legislatore al fine di superare quanto accadeva in passato con un'assunzione di spesa generica o approssimativa in attesa della documentazione necessaria per l'individuazione dei dati corretti.

Infatti, è importante ricordare che gli impegni di spesa non possono essere assunti senza attestazione della relativa copertura finanziaria da parte del ragioniere responsabile del servizio finanziario, come disciplinato dall'articolo 153, quinto comma e dall'articolo 151 quarto comma.

Una volta predisposto l'impegno di spesa, questo dovrà, al fine della sua approvazione, seguire il verificarsi di due fasi:

- la determinazione ed il visto di regolarità contabile, ad opera dei responsabili dei servizi, contenente l'attestazione della copertura finanziaria;
- la deliberazione della Giunta e del Consiglio dell'Ente locale, previo parere di regolarità tecnica del responsabile del servizio. In questo caso, è, altresì, necessario il parere di regolarità contabile, espresso ancora una volta dal responsabile del servizio finanziario, così come disposto dall'articolo 49 del T.U.E.L.

Gli impegni, inoltre, possono essere: Automatici, Impropri (per spese in conto capitale o correlate ad entrate vincolate) e Pluriennali;

Gli impegni automatici sono quelli che non risultano essere soggetti ad alcuna previa adozione di provvedimento di spesa, considerandosi impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni.

Anche gli impegni impropri si caratterizzano per non essere soggetti ad alcuna adozione di provvedimento autorizzativo di spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente, le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle entrate accertate, come ad esempio:

- le entrate scaturenti da mutui concessi definitivamente ad istituti di credito pubblici;
- le entrate scaturenti da mutui per i quali si è stipulato un contratto con istituti di credito;
- le entrate derivanti dall'emissione di prestiti ed obbligazioni;
- le entrate derivanti da trasferimenti finalizzati;
- le entrate che hanno per legge una destinazione vincolata.

Nella fase di impegno è la fase in cui nel cui provvedimento dovranno essere indicate tutte quelle informazioni necessarie all'espletamento dell'operazione e tra le quali bisognerà specificare l'indicazione del capitolo di bilancio sul quale si ha l'intenzione di effettuare l'impegno stesso.

Tutto ciò al fine di consentire al responsabile del servizio finanziario di verificare la legittimità dell'atto anche nei riguardi della corretta applicazione dell'ordinamento finanziario e contabile ed al fine dell'autorizzazione dello stesso provvedimento.

La liquidazione

La liquidazione costituisce la successiva fase del procedimento di spesa attraverso la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito dal creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto, dopo aver eseguito i necessari controlli di riscontro di conformità della fornitura alle condizioni ed ai termini pattuiti.

La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa ed è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

L'atto di liquidazione, sottoscritto dal responsabile del servizio proponente, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili è trasmesso al servizio finanziario per i conseguenti adempimenti.

Il servizio finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione.

La liquidazione è la fase gestionale che impone la verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore.

L'ordinazione

L'ordinazione è una fase intermedia tra la liquidazione della spesa e la fase finale dell' materiale erogazione della somma di denaro da parte del tesoriere dell'Ente, il pagamento.

L'ordinazione consiste nell'ordine, da qui il nome, impartito, mediante il mandato di pagamento, al tesoriere dell'ente locale di provvedere al pagamento delle spese. L'atto che contiene l'ordinazione è chiamato "mandato di pagamento". Esso è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità così come è stato statuito dall'articolo 85 del testo unico degli enti locali, secondo comma.

Di norma nei piccoli enti il funzionario predisposto a tale servizio è il ragioniere, negli enti maggiori, ove i servizi si adeguano alle necessità, l'espletamento di tale funzione viene di norma riservato ad un soggetto diverso individuato all'interno delle strutture operative dell'ente.

Il servizio finanziario provvede comunque al controllo di conformità con l'impegno e con la liquidazione, lo contabilizza e lo trasmette al tesoriere.

Il pagamento

Il mandato di pagamento deve contenere numerosi elementi:

il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;

la data di emissione;

l'intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui;

la codifica;

l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA;

l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;

la causale e gli estremi dell'atto esecutivo, che legittima l'erogazione della spesa;

le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;

Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.

Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso l'ente locale emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.

Definizione di "debito fuori bilancio"

Si definisce « debito fuori bilancio » ciò che scaturisce da un procedimento di spesa che, anziché concretizzarsi attraverso la normale gestione di Bilancio, seguendo le procedure previste per l'effettuazione di una spesa, art. 191 del T.U.E.L n. 267/2000 commi 1-3, ex art. 35, commi 1, 2 e 3 del D.Lgs. 77/1995,(come illustrato al paragrafo precedente) avviene al di fuori dei procedimenti fissati dal sopra citato articolo.

In particolare, essi consistono in un' obbligazione verso terzi maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento giuridico e contabile per l'assunzione dell'impegno.

L'ente locale, ai sensi dell'art. 194 del T.U.E.L., riconosce la legittimità dei debiti fuori bilancio, contestualmente alla delibera consiliare di salvaguardia degli equilibri di bilancio o con diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità.

Tale tipologia di debito viene infatti definita dal Ministero dell'interno (Circolare 20 settembre 1993 F.L. 21/93) 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 giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali ».

Ai fini del riconoscimento di legittimità da parte dell'Ente il Ministero dell'Interno, nelle circolari n. F.L. 22/89 e F.L. 21/93, ha indicato dei caratteri specifici che il debito deve avere:

Certezza, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;

Liquidità, nel senso che deve essere individuato il soggetto creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione di calcolo aritmetico;

Esigibilità, nel senso che il pagamento non deve risultare dilazionato a causa di un termine o subordinato a condizione.

Già la Corte dei Conti, quindi, con deliberazione n. 30 del 24/11/1986 aveva disegnato un primo profilo concettuale della materia, rilevando, innanzitutto che alla determinazione dell'effettivo avanzo di amministrazione devono concorrere non solo i residui passivi risultanti dalle scritture contabili, ma anche gli altri eventuali residui passivi (definibili "di fatto") ricollegati in nesso causale con il mancato rispetto in passato delle regole giuscontabili proprie della gestione degli enti locali.

Il debito fuori bilancio viene così definito dal giudice contabile come un'obbligazione assunta al di là degli stanziamenti del bilancio di previsione, ovvero, che si sarebbe potuta assumere a termini di autorizzazione del bilancio preventivo, e che tuttavia non è stata assunta ritualmente sotto il profilo del diritto amministrativo e dell'ordinamento giuscontabile in particolare. In altri termini è l'ipotesi delle obbligazioni assunte o comunque sorte senza far luogo a regolare impegno e senza tramutarsi successivamente in residuo passivo.

La citata deliberazione della Corte si conclude con l'indicazione della necessità che " la bozza di conto consuntivo sia portata all'esame del consiglio comunale accompagnata da un elenco dei debiti fuori bilancio, a firma del sindaco e del segretario ". L'elencazione deve inoltre contenere la certificazione che non esistono altri debiti fuori bilancio. Stante la evidente difficoltà per sindaci e segretari di rilasciare una certificazione di tale genere, si rende quindi necessario che il testo della certificazione sia tale da ricomprendere "oltre che lo stato degli atti di ufficio e la conoscenza personale dei fatti di gestione, anche l'acquisita dichiarazione di tutti coloro i quali possano o debbano essere a conoscenza di debiti fuori bilancio". Secondo la Corte dei Conti il debito fuori bilancio è un'obbligazione sorta senza il rispetto delle regole giuridiche contabili proprie degli Enti Locali.

Le fattispecie di debiti fuori bilancio

Nell'attuale sistema giuscontabile sono riconoscibili dall'ente locale determinate fattispecie di debito fuori bilancio qui di seguito descritte dettagliatamente.

Fattispecie a)

Le sentenze immediatamente esecutive, relative a controversie instaurate dall'ente;
Le sentenze immediatamente esecutive sono quelle per le quali il giudice, in pendenza

dell'ulteriore grado di giudizio, dichiara la provvisoria esecutorietà tra le parti. È necessario evidenziare che il T.U.E.L. a riguardo include le sole sentenze esecutive, senza far menzione di quelle passate in giudicato ¹ come avveniva nella disciplina del Dlgs n. 77/1995, ciò implica che mentre in passato la norma imponeva di attendere che la sentenza passasse in giudicato oppure che fosse attivata la procedura per l'esecuzione forzata della stessa, determinandosi in ogni caso per l'ente l'aggravio dei costi connessi all'esperimento delle diverse fasi del giudizio, la nuova formulazione indica, quale fonte del riconoscimento di legittimità del debito, la presenza di una sentenza esecutiva a prescindere dal fatto che essa lo sia provvisoriamente o definitivamente.

Fattispecie b)

La 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 di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione. In questo caso è previsto l'automatico riconoscimento del debito se si verifica che:

- sia stato sempre rispettato l'obbligo del pareggio di bilancio;
- negli statuti, convenzioni o regolamenti di tali enti strumentali, ai quali è demandata la gestione di specifici servizi, sia stato previsto che qualora gli stessi realizzino disavanzi di gestione, questi debbono essere coperti dall'ente locale;
- il disavanzo derivi da fatti di gestione (maggiori spese impreviste o minori entrate accertate) con esclusione quindi del ripiano di eventuali debiti fuori bilancio sorti nell'ambito dell'ente strumentale.

Fattispecie c)

La 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. La ricapitalizzazione di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali. Il richiamo, contenuto nel testo legislativo innanzi indicato, è alla sola ricapitalizzazione che costituisce l'unica forma, specificamente disciplinata dalle norme civilistiche, di ripiano delle perdite delle società miste strumentali per l'esercizio di servizi dell'ente. In questo caso i debiti fuori bilancio scaturiscono dall'intervento dell'ente sul valore delle azioni da esso possedute a seguito di perdite della società che incidono sul capitale della stessa. Più precisamente, l'ente locale dovrà ridurre il valore delle proprie azioni iscritte in patrimonio in proporzione alla riduzione del capitale sociale in conseguenza della perdita o concorrere alla ricostituzione del capitale fino al minimo legale, se la riduzione lo ha portato ad un livello inferiore a tale limite.

Per ricapitalizzazione si suole identificare l'azione di ricostruire il capitale originariamente deliberato dai soci per la costituzione di una società, allorché, per fatti connessi alla gestione e a seguito del conseguimento di perdite, il patrimonio sociale si attesta al di sotto del capitale minimo previsto dal codice civile.

Delibera della corte dei Conti, Sezione regionale di controllo della Lombardia, del 15 febbraio 2007, n. 29

In una recente parere della sezione regionale di controllo per la Lombardia della Corte dei Conti, n. 29 del 15 febbraio 2007, viene sottolineato che non possono rientrare nella categoria dei debiti fuori bilancio, alla fattispecie c) le coperture delle perdite di

una società di capitale partecipata dal comune che non svolge un servizio pubblico locale.

Il collegio in tale delibera precisa che l'attuale normativa, contenuta nel testo unico degli enti locali negli articoli 193 e 194, ha dettato norme procedurali precise e dettagliate di tipologie di fuori bilancio, esclusivamente riconducibili a una delle ipotesi elencate nelle lettere a); b); c); d); e); dell'art. 194, comma 1.

La richiesta di agglomerazione della copertura delle perdite delle società partecipate nella fattispecie c) non può essere accolta, in fede a quanto stabilito da una delibera della Corte dei Conti Liguria n.2 del 2005. In dettaglio la sezione mette in evidenza però che: "la previsione di tale tipologia di debiti fuori bilancio è stata modificata in senso più restrittivo rispetto al passato con la sostituzione delle parole «ripiano delle perdite» con la parola «ricapitalizzazione» circoscrivendo ulteriormente le ipotesi oggetto di riconoscimento. Se per ripiano delle perdite si intende qualsiasi modalità utile per colmare un disavanzo di gestione, il verbo ricapitalizzare identifica l'azione di ricostituire il capitale originariamente deliberato dai soci per la costituzione della società allorché, per fatti connessi alla gestione e a seguito del conseguimento di perdite, il patrimonio sociale si attesta al di sotto del capitale minimo previsto dal codice civile". In tale delibera si evidenzia come la lettera c) dell'articolo 194 del Testo unico degli enti locali precisi con riferimento all'ipotesi di ricapitalizzazione che debba avvenire «entro i limiti e le forme previste dal codice civile o da norme speciali».

Fattispecie d)

Le procedure espropriative o di occupazioni di urgenza per opere di pubblica utilità. Le procedure espropriative per opere di pubblica utilità hanno un iter procedimentale abbastanza complesso sia per quanto riguarda la definizione del provvedimento ablatorio sia per quanto riguarda la determinazione dell'indennità di esproprio e di occupazione. All'atto dell'emissione del decreto di esproprio viene altresì fissata l'indennità da corrispondere all'espropriato che, se l'accetta, si limiterà a sottoscrivere l'atto di cessione volontaria. Se, però, non dovesse accettare l'indennità determinata dall'ente espropriante, quest'ultimo è tenuto ad effettuare il deposito presso la Cassa depositi e prestiti in attesa dell'esito del giudizio che l'espropriato solitamente instaura in caso di mancata accettazione. Nei casi in cui la misura della indennità determinata dalla sentenza o dall'accordo stragiudiziale dovesse risultare maggiore dell'indennità prevista al momento del provvedimento di espropriazione o di occupazione, la parte della indennità eccedente la somma a suo tempo impegnata costituirà un debito fuori bilancio in quanto non prevista e non impegnata nel bilancio dell'anno finanziario in cui sono stati adottati i predetti provvedimenti.

Fattispecie 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.

Questa possibilità è ammessa per le sole spese disposte nell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente, a condizione che siano accertati e dimostrati:

- l'utilità pubblica;
- l'arricchimento senza giusta causa.

L'elemento che caratterizza l'utilità pubblica è l'individuazione dell'apprezzamento del requisito della vantaggiosità pubblica, apprezzamento effettuato in via generale dal legislatore. In ogni caso si deve ammettere che sono da qualificarsi di per sé utili e vantaggiose le spese specificatamente previste per legge, nonché quelle strettamente connesse a funzioni pubbliche obbligatorie per legge da attuarsi secondo scelte

discrezionali dell'amministrazione locale. L'arricchimento corrisponde alla diminuzione patrimoniale sofferta senza giusta causa dal soggetto che ha fornito beni e servizi, da indennizzare nei limiti dell'arricchimento ottenuto dall'ente. Ciò comporta che il quantum del debito riconoscibile da parte dell'ente dovrà essere pari alla minor somma tra l'arricchimento dell'ente e la diminuzione patrimoniale subita dal terzo. L'arricchimento coincide con il prezzo di mercato nel caso di beni e servizi, o con quanto previsto dalle tariffe dei vari ordini nel caso di prestazioni professionali. In tale fattispecie è stabilito che sono sanabili i debiti derivanti da spese assunte in violazione delle norme del T.U.E.L per la parte di cui sia stata accertata e dimostrata l'utilità e l'arricchimento che ne ha tratto l'ente locale, il pagamento della parte residua deve essere invece richiesta a chi ha ordinato e reso possibile la fornitura in quanto, per tale parte, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, il funzionario o il dipendente che ha violato le disposizioni che regolano l'effettuazione della spesa. Pertanto, la legittimità di tali debiti è subordinata alla dimostrazione, da parte del responsabile del servizio interessato, dell'utilità e dell'arricchimento conseguiti dall'ente e al fatto che le relative obbligazioni siano state contratte nell'esercizio di funzioni pubbliche e di servizi di competenza dell'ente. Nessun riconoscimento potrà determinarsi, invece, per le somme dovute a titolo di interessi, spese giudiziali e oneri connessi al ritardato pagamento delle forniture ricevute, la cui imputazione sarà a carico di coloro che con il loro comportamento le hanno determinate. Nel caso di incarichi professionali, la diminuzione patrimoniale coincide con il mancato guadagno, da determinarsi eventualmente anche ex art. 1226 c.c.. La parte residua di debito che rimane al di fuori del riconoscimento operato dall'ente va posta a carico del funzionario che ha concorso alla formazione del debito fuori bilancio e solo a quest'ultimo il terzo potrà rivolgersi per la completa soddisfazione del proprio credito.

Il riconoscimento

Il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio spetta all'organo consiliare, che deve non solo e non tanto sanare una o più spese assunte senza impegno, quanto verificare che ciò non pregiudichi gli equilibri di bilancio. Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio è riservato al Consiglio ed è ammissibile, per espressa definizione di legge, solo nelle fattispecie sopra elencate. L'attribuzione al consiglio dell'ente di riconoscerne la legittimità risponde alla duplice esigenza di dotare tale organo della piena conoscenza, conferendogli l'assoluta responsabilità della decisione, ma anche di permettere al medesimo la valutazione sul fine pubblico conseguito (utilitas) e sulla condotta dell'amministratore che quel debito ha originato con un atto, un provvedimento, un fatto, un comportamento, anche omissivo. E' stata avanzata in dottrina l'ipotesi che tale compito, qualora non comporti variazioni di bilancio, spetti all'organo gestionale (responsabile di servizio o settore) in conformità al normale regime delle competenze di spesa. In realtà, anche in tal caso l'insorgenza di debiti si riflette in qualche modo sui programmi approvati a inizio esercizio (sul Peg, se non addirittura sulla relazione previsionale). Occorre pertanto un provvedimento di natura programmatica e quindi politica: si potrebbe procedere mediante delibera di giunta, se lo stanziamento è capiente, o di consiglio, se occorre modificare il bilancio. L'osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali nei propri principi contabili ha ribadito al punto 86 la competenza consiliare "poiché il finanziamento di debiti fuori bilancio comporta una diversa modulazione in bilancio delle risorse programmate o l'utilizzo di nuove risorse e consegue al riconoscimento di interventi di spesa non autorizzati nei documenti di programmazione, la competenza del consiglio in materia esclusiva, non surrogabile o assumibile da altri soggetti", detta competenza, si legge al punto 81, "permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire a fattispecie debitorie".

I requisiti di riconoscibilità dei debiti fuori bilancio individuati nelle circolari Ministero interni n. F.L. 22/89 e F.L. 21/93 consistono:

nel fine pubblico conseguito;
nella regolarità della fornitura;
nella congruità dei prezzi.

Il debito fuori bilancio, dunque, è un debito perfezionatosi giuridicamente ma non contabilmente: ne consegue che l'atto di riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio da parte del consiglio dell'ente fa coincidere i due aspetti giuridico e contabile in capo al soggetto che l'ha riconosciuto; cosicché il mancato riconoscimento da parte del consiglio non soltanto non consente a quel debito di entrare nella sfera patrimoniale dell'ente, ma sposta l'obbligazione giuridicamente perfezionatasi in capo all'autore dell'indebitamento.

Il debito assunto a carico del bilancio andrebbe quindi, formalizzato e verrebbe posto in pagamento anche ratealmente, nel qual caso gli interessi di dilazione, se richiesti dal creditore, andrebbero opportunamente riconosciuti. La delibera di riconoscimento deve essere adottata ogni qualvolta si rendesse necessario e con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale. Ove l'indagine conoscitiva desse esiti negativi, perché ad esempio non si fosse realizzata alcuna utilità pubblica dalla condotta amministrativa che diede origine alla sentenza, il consiglio potrebbe dichiararsi estraneo a quel debito.

La deliberazione consiliare di riconoscimento del debito fuori bilancio va allegata in copia al rendiconto della gestione in corso ai sensi dell'articolo 193, comma 2, del D.Lgs. 267/2000. L'art. 23, comma 5, della legge 289/2002 (legge finanziaria 2003) ha infine disposto che i provvedimenti di riconoscimento di debito posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei Conti. L'organo di revisione deve verificare che i provvedimenti di riconoscimento di debiti gli siano trasmessi nonché inviati alla competente procura della Corte dei Conti.

In merito al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio è intervenuta la Corte dei Conti, Sezioni Riunite per la regione Sicilia in sede consultiva, ed ha affrontato le problematiche interpretative concernenti il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio degli enti locali. Con deliberazione n. 9 del 6 dicembre 2005, la stessa si è espressa sulla possibilità che gli enti locali possano riconoscere le legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

Decreti ingiuntivi;

Transazioni;

Maggiori somme dovute - rispetto all'originario impegno di spesa assunto - per prestazioni professionali.

In merito ai decreti ingiuntivi passati in giudicato la Corte ha evidenziato che tali atti "pur non rivestendo la forma della sentenza, condividono con la stessa la natura di provvedimento giudiziale fonte di obbligazioni pecuniarie, con la conseguenza che tali fattispecie sono da ritenersi riconducibili, dal punto di vista della ratio, a quella espressamente disciplinata dall'art. 194 del TUEL".

Al riconoscimento della legittimità e contestuale finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui alle lettere a) ed e) dell'art. 194, comma 1, del TUEL deve provvedersi con procedura d'urgenza, con la sottoposizione al Consiglio nei tempi brevi previsti dal regolamento di contabilità, in tutti i casi in cui al decorrere dei tempi è collegato il rischio di maggiori gravami e/o il maturare di interessi e rivalutazione monetario, comunque, non appena il responsabile del servizio ne è venuto a conoscenza. Nei casi di debiti fuori bilancio previsti alla lettera e) dell'art. 194 del TUEL, ossia di acquisizione di beni e servizi in violazione delle norme giuscontabili che impongono la previa adozione del provvedimento autorizzatorio, con l'esecutività ottenuta o

dichiarata e munito di attestazione di copertura finanziaria, la coesistenza dei due requisiti dell'utilità e dell'arricchimento, che ne consentono il riconoscimento e finanziamento, deve essere motivatamente e dettagliatamente attestata nel parere tecnico-amministrativo sulla proposta di deliberazione. L'accertamento dell'esistenza dell'utilità, requisito indispensabile per il riconoscimento di debiti fuori bilancio, deve consistere nella verifica della presenza di potenziale o reale possibilità, di ausilio o beneficio direttamente all'ente e/o ai suoi cittadini. Deve, perciò in sintesi, trattarsi dell'accertamento della possibilità di soddisfacimento di bisogni collettivi, in relazione a fini specifici dell'ente, al pari di quelli per i quali sono resi i servizi pubblici. L'utilità di una sola parte consente a quella sola parte ed al suo valore di essere riconosciuta come debito fuori bilancio. La dimostrazione dell'utilità mediante idonea documentazione da acquisire è finalizzata a servire a prova dell'avvenuto accertamento e dei suoi limiti. Il provvedimento di riconoscimento deve tener conto della documentazione in tal senso acquisita. L'assenza di utilità impedisce il riconoscimento del debito.

La competenza

La competenza consiliare al riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire alle fattispecie debitorie previste dalla legge. Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio spetta all'organo consiliare, che deve non solo e non tanto sanare una o più spese assunte senza impegno, quanto verificare che ciò non pregiudichi gli equilibri di bilancio. Nel paragrafo 1.5 del presente lavoro si è ribadito che è stata avanzata in dottrina l'ipotesi che tale compito, qualora non comporti variazioni di bilancio, spetti all'organo gestionale (responsabile di servizio o settore) in conformità al normale regime delle competenze di spesa. In realtà, anche in tal caso l'insorgenza di debiti si riflette in qualche modo sui programmi approvati a inizio esercizio (sul Peg, se non addirittura sulla relazione previsionale). Occorre pertanto un provvedimento di natura programmatica e quindi politica: si potrebbe procedere mediante delibera di giunta, se lo stanziamento è capiente, o di consiglio, se occorre modificare il bilancio. L'esclusiva competenza all'organo consiliare si giustifica agevolmente tenuto conto della eccezionalità della procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio (che importa la sostanziale modifica delle decisioni di bilancio precedentemente adottate e comunque una valutazione di alcuni episodi profondamente disfunzionali per l'organizzazione amministrativa) e della necessità di escludere possibili conflitti di interessi nelle decisioni in materia di riconoscimento. E' controversa la natura della deliberazione da adottare da parte del consiglio per il riconoscimento del debito fuori bilancio. Che l'atto di riconoscimento del consiglio sia un atto dovuto e vincolato è indicato da una recente pronuncia della Cassazione (Cass. Civ., Sez. I, 16/6/2000 n. 8223), secondo cui "l'adeguamento alle statuizioni di una sentenza esecutiva non costituisce acquiescenza alla stessa e pertanto non si configura come comportamento idoneo ad escludere l'ammissibilità della impugnazione. Ne consegue che deve ritenersi ammissibile l'impugnazione proposta da un comune avverso una sentenza esecutiva che lo condanni al pagamento di una somma di denaro anche quando il suddetto comune abbia, con proprie delibere, riconosciuto ai sensi e per gli effetti dell'art. 37 d.lgs. del 25/2/1995 n.77 la legittimità del debito fuori bilancio, accertata in sentenza, atteso che così agendo il comune si è meramente adeguato alle statuizioni della sentenza esecutiva, nella valutazione dell'interesse pubblico di non gravare il debito dei maturandi accessori, e che il riconoscimento della legittimità del debito risulta un necessario incombente, essendo imposto dalla norma citata per l'adeguamento del debito fuori bilancio".

La soluzione avanzata in dottrina della riconoscibilità dei debiti fuori bilancio a cura dell'organo gestionale non è priva di logica, fermo restando che la norma - peraltro inderogabile ai sensi dell'art. 152 Tuel - sembra affidare tale competenza comunque al consiglio, forse per evidenziare l'aspetto patologico insito nei debiti in esame nonché per scoraggiare la vecchia tendenza ad effettuare spese senza copertura. Beninteso, la delibera dell'organo politico rappresenta l'esito finale di una fase complessa di competenza della sfera gestionale:

debito per debito, verifica dei presupposti di legge (ad esempio, l'utilità ed arricchimento per l'ente) da parte del responsabile del servizio competente *ratione materiae*;

ricognizione di bilancio e verifica degli equilibri conseguenti al riconoscimento dei vari debiti, da parte del responsabile del servizio finanziario - al quale spetta dunque l'onere di predisporre la proposta di delibera, sulla base dell'istruttoria di cui al precedente punto;

spetta inoltre al responsabile del servizio finanziario il compito di fornire il parere di regolarità contabile (qualora l'impegno di spesa "a sanatoria" venga inserito nell'atto): ogni annessa competenza di natura gestionale può essere assorbita nel provvedimento dell'organo politico, senza inutile duplicazione di atti.

Può sembrare questo un iter piuttosto farraginoso, specialmente se si pensa ai debiti di limitato importo; tuttavia, ragioni di tenore sia letterale che logico-sistematico sconsigliano di tentare scorciatoie a livello interpretativo.

La tempistica

Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio può avvenire mediante la deliberazione consiliare di cui all'art. 193, comma 2, Tuel (art. 36, comma 2, DLgs n. 77/1995), da approvare o :

entro il 30 settembre di ogni anno;

o con la diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità.

E' stata da taluni criticata la scelta del legislatore di delimitare la tempistica di tale riconoscimento: in effetti è importante assicurare la necessaria tempestività nei pagamenti, quantomeno in relazione ai debiti di limitato importo. Il regolamento dell'ente potrebbe dunque liberalizzare la predetta tempistica, fermo restando l'onere di procedere ogni volta a un'attenta verifica degli equilibri economico-finanziari; il debito deve essere certamente finanziato con la necessaria solerzia, ma al tempo stesso senza pregiudicare tali equilibri. Pertanto, sembra opportuno concentrare l'esame dei principali debiti in sede di analisi generale del bilancio. Si potrebbe allora disporre a livello regolamentare la possibilità di riconoscere i debiti in ogni fase dell'esercizio, ferma restando l'opportunità di procedere in relazione ai principali debiti in sede di approvazione del bilancio di previsione, di verifica degli equilibri (entro il 30 settembre), di assestamento finale (30 novembre) o di rendicontazione (30 giugno). La deliberazione consiliare di riconoscimento del debito fuori bilancio va allegata in copia al rendiconto della gestione in corso ai sensi dell'articolo 193, comma 2, del D.Lgs.267/2000. L'art. 23, comma 5, della legge 289/2002 (legge finanziaria 2003) ha infine disposto che i provvedimenti di riconoscimento di debito posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei Conti. L'organo di revisione deve verificare che i provvedimenti di riconoscimento di debiti gli siano trasmessi nonché inviati alla competente procura della Corte dei Conti.

La copertura dei debiti fuori bilancio

Spetta al regolamento di contabilità stabilire la periodicità delle sedute consiliari convocate al fine di procedere al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ed alla loro copertura, ma la legge impone, comunque, che una sessione debba tenersi almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno. In presenza di disavanzo di amministrazione o di debiti fuori bilancio emergenti dall'ultimo rendiconto deliberato è fatto divieto, fino all'adozione dei provvedimenti di riequilibrio, di assumere impegni o pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Il riconoscimento di un debito promanante da una sentenza, è atto obbligatoriamente assumibile entro e non oltre l'esercizio nel quale quella sentenza è divenuta nota all'ente. La presenza di debiti fuori bilancio ai quali non sia stato fatto fronte validamente con i mezzi di copertura previsti dalla legge obbliga il consiglio dell'ente a dichiarare lo stato di dissesto, pena lo scioglimento del consiglio.

Con la delibera di riconoscimento dei debiti fuori bilancio si deve provvedere ad indicare i mezzi finanziari destinati alla loro copertura, completandosi in questo modo il procedimento che ha per fine quello di far rientrare nella corretta gestione di bilancio quelle spese che ne erano del tutto fuori.

Modalità di pagamento

La legge disciplina le modalità di pagamento ed il reperimento dei mezzi finanziari a copertura dei debiti fuori bilancio, completando, in questo modo, il procedimento che ha per fine quello di far rientrare nella corretta gestione di bilancio quelle spese che ne erano del tutto fuori.

È consentito farvi fronte con ogni mezzo finanziario a disposizione dell'ente, ad eccezione delle entrate provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché con i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili.

L'ente locale può, inoltre, convenire con i creditori un piano di rateizzazione del pagamento del debito di durata non superiore a tre anni finanziari, compreso quello in corso, da concordare con i creditori. I provvedimenti per lo stanziamento delle somme necessarie al pagamento dei debiti fuori bilancio, come già accennato, vengono adottati dal Consiglio comunale, mentre la relativa proposta di deliberazione, salvo diversa regolamentazione dell'ente, è di competenza del responsabile del servizio.

I mutui

Qualora l'ente non possa provvedere nei termini sopra indicati, si potrà far ricorso all'assunzione di mutui ai sensi dell'art. 202 del TUEL, in tale ipotesi, però, occorre tener conto di alcune disposizioni derivanti dalle leggi finanziarie del 2002 e del 2003. Quest'ultimo aspetto merita particolare attenzione, la legge costituzionale n. 3/2001, ha consentito agli enti locali di indebitarsi esclusivamente per le spese di investimento (art. 119 Cost.); l'art. 41, comma 4, legge n. 448/2001 ha chiarito che il ricorso ai mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio è ammesso solo per quei debiti maturati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge costituzionale n. 3/2001. La legge costituzionale n. 3/2001, ha consentito agli enti locali di contrarre debiti unicamente per le spese di investimento (art. 199 della Costituzione), art. 41 comma 4, legge n. 448/2001 ha reso chiaro che il ricorso ai mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio è accettato solo per quei debiti maturati prima dell'emanazione della legge costituzionale n. 3 del 2001, ad eccezione della disciplina prevista per il risanamento degli enti dissestati. " Qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, in violazione dell'art. 199 della Costituzione, i relativi atti e contratti sono nulli. Le sezioni giurisdizionali regionali della Corte de Conti possono irrogare agli amministratori che

hanno assunto la relativa delibera la condanna ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento delle commissione della violazione". Di conseguenza , gli enti dissestati possono accollarsi mutui per il ripiano dell'intero passivo pregresso, incluso quello di parte corrente. Gli enti locali, quindi in sintesi, possono indebitarsi esclusivamente per spese di investimento, ne deriva così che il ricorso ai mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio è ammesso anche dopo il termine temporale fissato dalla 448/2001, ma solo per quei debiti assunti a tale scopo. Al principio appena esposto, fa eccezione la disciplina prevista per gli enti locali dissestati. In particolare, si fa presente che il comma 15 dell'art. 31 della legge 289/2002 (legge finanziaria per il 2003), nell'abrogare le disposizioni del TUEL relative al risanamento degli stessi, fa salva l'applicazione delle medesime disposizioni a favore di quegli enti che hanno adottato la deliberazione di dissesto prima dell'entrata in vigore della legge cost. n. 3/2001. Tali enti dissestati, pertanto, possono assumere mutui per il ripiano dell'intero indebitamento pregresso, compreso quello di parte corrente. Pertanto, è pacifico che i debiti fuori bilancio contratti successivamente all'8 novembre 2001, non per spese di investimento, non possono essere ripianati con l'assunzione di mutui, ed i relativi mezzi di finanziamento vanno reperiti esclusivamente nell'ambito delle risorse proprie ai sensi dell'articolo 193, comma 3, del TUEL, fatta salva la rateizzazione, da convenire con i creditori, prevista dall'articolo 194, comma 2, TUEL. Premettendo ciò ci si pone il problema dei tempi e delle modalità di pagamento del debito derivante da sentenza immediatamente esecutiva, ma non ancora definitiva (debito che nella normativa precedente al DLgs n. 77/1995 non era riconoscibile). Sono emerse infatti alcune perplessità in ordine alla necessità di pagare immediatamente somme cospicue a seguito di sentenza non ancora passata in giudicato: a parte la difficoltà non trascurabile di reperire il finanziamento senza pregiudicare gli equilibri economico-finanziari, una volta pagato il debito si porrebbe il problema di come ripetere la somma in caso di vittoria in Cassazione. Il problema si è fatto oggi più pressante, considerato che le sentenze di primo grado sono molto spesso immediatamente esecutive. Di norma occorre deliberare e pagare i debiti con la massima sollecitudine. Qualora però l'ente, disponendo di idonei elementi difensivi, decida di ricorrere in Cassazione, dovrà cercare soluzioni in grado di bilanciare l'interesse ad ottemperare alla giustizia con altre non meno rilevanti esigenze di tutela dell'interesse pubblico. Sarebbe certamente opportuno concordare con la controparte forme di pagamento coperte da garanzia (pagamento immediato dietro presentazione di fideiussione; pagamento su deposito vincolato, da rendere disponibile alla controparte solo dopo l'esito in Cassazione). E' stata persino sostenuta la legittimità di un rinvio del materiale pagamento fino al passaggio in giudicato della sentenza, ferma restando l'opportunità di procedere subito quantomeno al riconoscimento del debito e al suo inserimento in bilancio (in particolare prevedendo nel bilancio pluriennale l'onere di ammortamento dell'eventuale mutuo), a garanzia sia del debito stesso, sia degli equilibri finanziari di lungo periodo, in modo da evitare che il predetto rinvio possa pregiudicare la solvibilità da parte dell'ente - il che si tradurrebbe in un eccessivo e ingiustificato sacrificio del soggetto da risarcire. Tale scelta è resa possibile dal disposto di cui all'art. 159 del TUEL (che ricalca esattamente l'art. 113 del D. Lgs n. 77/1995), che non a caso dispone l'impignorabilità delle somme destinate alle retribuzioni, all'ammortamento dei mutui e ai "servizi indispensabili". L'impignorabilità offre una possibilità pratica di tutela dell'ente, benché limitatamente alle somme destinate alle finalità sopra elencate nonché entro gli angusti limiti definiti dalla sentenza della Corte costituzionale 12-20 marzo 1998. Tuttavia, la strategia del rinvio è decisamente scoraggiata dal perdurante orientamento giurisprudenziale in materia di responsabilità erariale, malgrado la rivoluzione copernicana in atto che vede l'ente

pubblico agire sempre più in chiave aziendale. E' pertanto auspicabile un chiarimento autorevole sul punto.