



CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI

Osservatorio Enti Locali

Novembre 2013

a cura
DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Stefano Ranucci

Roma, 15 dicembre 2013

Indice

GIURISPRUDENZA

3

IL RICONOSCIMENTO DEI DEBITI FUORI BILANCIO PER I LAVORI DI PUBBLICA URGENZA	3
Il parere posto alla Corte dei Conti	3
Le spese per lavori pubblici di somma urgenza nella ricostruzione della Corte dei Conti	4
LA FUNZIONE E LA NATURA DEI PARERI DI COMPETENZA DELL'ORGANO DI REVISIONE SECONDO LA CORTE DEI CONTI	8
La richiesta di parere da parte del Comune di Chieri	8
La posizione della Corte dei Conti	9
Le conclusioni della Corte dei Conti in merito ai pareri dell'Organo di revisione	11

GIURISPRUDENZA

Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per i lavori di pubblica urgenza

Con la delibera n. 360 del 23 ottobre 2013 la Corte dei Conti sezione Regionale di Controllo per il Piemonte ha espresso il proprio parere in tema di riconoscibilità dei debiti fuori bilancio per spese connesse alla realizzazione di lavori pubblici di somma urgenza.

I magistrati Contabili si sono pronunciati nuovamente sul tema dei debiti fuori bilancio illustrando, con le proprie argomentazioni, le modalità di trattamento contabile di una specifica attività gestionale oggetto di una recente modifica normativa.

Nello specifico, i magistrati della Corte sono intervenuti sul tema della riconoscibilità, quale debito fuori bilancio, dei lavori di pubblica utilità che presentano le caratteristiche di somma urgenza disciplinate dall'art. 191, comma 3 del TUEL come modificato dall'art. 3 del DL 174/2012¹. I Magistrati contabili hanno affermato che ai fini del riconoscimento dell'eventuale debito fuori bilancio, per tali spese non debba operare il limite *“degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'Ente”*.

I quesiti posto alla Corte dei Conti

La richiesta di parere era stata presentata dal Presidente della Provincia di Torino in merito alle modalità interpretative sulla procedura da utilizzare per il sostenimento ed il riconoscimento delle spese relative a lavori pubblici che presentavano le caratteristiche di somma urgenza.

I quesiti posti dalla Provincia di Torino si presentavano diversamente articolati e relativi alle competenze della Giunta e dell'Organo consiliare in merito alla regolarizzazione contabile delle spese disciplinate dall'art. 191 comma 3 del TUEL caratterizzate dal requisito di somma urgenza.

Il Presidente della Provincia di Torino, al fine di evitare il riconoscimento del debito fuori bilancio da parte dell'Organo consiliare, chiedeva se, ai sensi dell'art. 191 comma 3 del TUEL, potesse essere attribuita alla competenza della Giunta la potestà di regolarizzare le spese *“di somma urgenza”* nei limiti degli appositi stanziamenti di bilancio ovvero mediante il ricorso a

¹ Come convertito dalla Legge 213/2012.

stanziamenti di bilancio per manutenzione ordinaria o straordinaria purché preesistenti e cipienti.

Chiedeva inoltre la Provincia di Torino, se le regolarizzazioni delle spese per lavori pubblici di somma urgenza (come disciplinati dall'art. 191 comma 3 del TUEL) costituiscano sempre debito fuori bilancio oppure se ricorra la fattispecie del riconoscimento del debito fuori bilancio solo nell'ipotesi in cui tale riconoscimento avvenga mediante provvedimento di competenza dell'Organo consiliare.

Chiedeva, infine, la Provincia di Torino se il riconoscimento quale debito fuori bilancio potesse essere escluso nell'ipotesi in cui la regolarizzazione fosse attribuita alla competenza della Giunta, ovvero, anche quando assunto con provvedimento consiliare, presenti le caratteristiche per essere approvato con provvedimento di Giunta.

Le spese per lavori pubblici di somma urgenza nella ricostruzione della Corte dei Conti

Prima di entrare nel merito del proprio parere, i Magistrati contabili effettuano una puntuale ricostruzione dell'evoluzione normativa relativa al trattamento contabile delle spese connesse a lavori pubblici di somma urgenza.

L'obiettivo della ricostruzione effettuata dai giudici è quello di chiarire la *ratio* che ha portato il legislatore a prevedere, per tale fattispecie gestionale, una deroga all'ordinaria modalità di rilevazione delle spese prevista dal TUEL.

Nel proprio parere i Giudici richiamano il contenuto dell'art. 191, comma 3, del TUEL, nel testo modificato dal D.L. n. 174/2012², che dispone: *“Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e) (legittimità dei debiti fuori bilancio), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. [...]”*.

La Corte, inoltre, richiama la relazione illustrativa alla norma che ha modificato l'art. 191 comma 3, evidenziando come l'intenzione del legislatore nel modificare la previgente disciplina fosse finalizzata a realizzare *“una maggiore responsabilizzazione degli organi di gover-*

² Come convertito dalla Legge n. 213/2012

no per l'effettuazione di lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile.”

Come si legge nelle relazione illustrativa della norma di modifica del TUEL: “ *La norma mira, infatti, a ricondurre al sistema di bilancio le spese effettuate con procedure non tipiche in considerazione dell'urgenza di realizzare gli interventi eccezionali ed imprevedibili*”.

Successivamente, i Magistrati contabili ricostruiscono l'ordinario procedimento di spesa previsto dall'art. 191 del TUEL che fissa le regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese. Il primo comma di tale articolo stabilisce che un ente può attivarsi per il sostenimento di una spesa solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e solo laddove esista l'attestazione della copertura finanziaria³. Solo dopo aver verificato tali condizioni, il responsabile del servizio, conseguita l'esecutività del provvedimento di spesa, comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria, contestualmente all'ordinazione della prestazione.

Secondo i Magistrati contabili, dunque il comma 3 dell'art. 191, prevedendo una procedura che si discosta da quella ordinaria prevista al comma 1 risulta essere, nelle intenzioni del legislatore, una specifica deroga alla disciplina ordinaria.

Più chiaramente i Magistrati contabili definiscono la scelta del legislatore come “*una sorta di autorizzazione [...] a diversamente procedere in presenza di situazioni che richiedono un intervento immediato (somma urgenza) a tutela di interessi primari.*”

Tuttavia, proprio perché si tratta di una procedura derogatoria a quella ordinaria di spesa, deve essere applicata in maniera restrittiva e deve, in ogni caso, essere seguita da una rigorosa “regolarizzazione” a posteriori, che riconduca tale spesa anomala nell'ambito della contabilità ordinaria dell'Ente.

Richiamando, infine, due precedenti pronunce della sezione controllo Liguria (deliberazioni n. 12/2013 e n. 22/2013) i Giudici ribadiscono che “*appare chiara la volontà del legislatore di consentire una deroga alla procedura ordinaria non ogni qualvolta vi siano lavori di somma urgenza ma solo allorquando non vi siano difatti, sufficienti fondi a tal fine stanziati. In tale circostanza, non è possibile per l'Ente procedere all'impegno di somme sul competente capitolo o intervento di bilancio in quanto, appunto perché fondi non ve ne sono o non sono sufficienti.*”

Le modalità di trattamento contabile indicate dalla Corte dei Conti

³ Di cui all'articolo 153, comma 5 TUEL.

In base alla ricostruzione normativa effettuata dalla Corte dei Conti il procedimento di spese per il riconoscimento del debito fuori bilancio per i lavori pubblici di somma urgenza deve essere attivato solo laddove non sia possibile procedere preventivamente alle ordinarie modalità di sostenimento della spesa previste dall'art. 191 comma 1 del TUEL.

In tal senso, il dirigente responsabile del centro di costo su cui deve essere fatta gravare la spesa deve procedere preventivamente a verificare la presenza in bilancio di risorse disponibili da utilizzare per i lavori di somma urgenza e, nel caso di esito positivo, deve predisporre la determinazione dirigenziale per l'assunzione dell'impegno dei fondi.

Nell'ipotesi, invece, in cui venga appurata l'indisponibilità, in toto o in parte, delle risorse in bilancio, il dirigente responsabile del centro di costo deve predisporre una proposta di deliberazione di riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio ex art. 194, comma 1, lett. e) del TUEL, nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità, sottoponendo tale delibera alla Giunta, la quale, in base al nuovo dettato dell'art. 191 comma 3 del TUEL, deve attivare la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio di competenza dell'Organo consiliare.

Aggiungono infine i magistrati della Corte, che i fondi necessari alla copertura di tali spese potranno poi essere reperiti ex novo o "trovanti" all'interno del bilancio mediante provvedimenti dell'organo consiliare, ovvero mediante delibera di variazioni al bilancio di previsione e al piano esecutivo di gestione (ex artt. 175 TUEL) o provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio (ex art. 193 TUEL).

La risposta dei Giudici contabili ai quesiti posti dalla Provincia di Torino

La Corte dei Conti conclude il proprio parere rispondendo in modo puntuale ai quesiti posti dall'amministrazione provinciale di Torino sostenendo, in primo luogo, che la regolarizzazione delle spese "di somma urgenza" senza attivare la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio può essere disposta in tutti i casi in cui esistono stanziamenti in bilancio (anche ordinari) sufficientemente capienti all'effettuazione della spesa di somma urgenza.

Sostengono inoltre i Magistrati contabili, che nel caso in cui non vi siano idonei stanziamenti in bilancio, la Giunta, su proposta del responsabile del procedimento, deve attivare la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio di competenza consiliare.

Infine, il rinvio all'art. 194 TUEL contenuto nel comma 3 dell'art. 191 TUEL, secondo l'interpretazione della Corte, deve intendersi unicamente riferito alla forma dell'atto e alla competenza dell'Organo (Consiglio) e che quindi in nessun caso debba operare, per il ricono-

scimento della spesa, il limite *“degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l’Ente”*.

In sintesi, dunque, la procedura prevista dal comma 3 dell’art. 191 del TUEL nell’ipotesi di riconoscimento di debito fuori bilancio (quando non è possibile il ricorso a procedura ordinaria) non richiede la verifica e la sussistenza dell’accertata e dimostrata utilità ed arricchimento dell’ente.

La funzione e la natura dei pareri di competenza dell'Organo di revisione secondo la Corte dei Conti

Con articolato parere, la Corte dei conti sezione per il controllo del Piemonte nella delibera 345/2013/SRCPIE/PAR del 25 settembre 2013 ha espresso un interessante chiarimento in merito alla natura e alla funzione del parere espresso dall'organo di revisione degli enti locali nelle materie indicate nell'art. 239, co. 1, lett. b) del Tuel.

Nell'ambito dei compiti attribuiti all'organo di revisione dall'art. 239 del TUEL rientra la predisposizione di pareri nelle seguenti materie:

- 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio;
- 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
- 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
- 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
- 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
- 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali.

Come noto, il parere è un tipo di atto valutativo con cui viene espressa una “*manifestazione di giudizio strumentale all’emanazione di un determinato provvedimento.*”⁴

Nell'ambito del sistema di controlli sulla gestione dell'ente e sul corretto impiego delle risorse finanziarie previsto dal TUEL, i pareri espressi dall'Organo di revisione hanno la funzione di supportare il Consiglio dell'ente all'assunzione di decisioni informate. I pareri sono infatti funzionali allo svolgimento dei compiti del Consiglio.

Tra le materie indicate dal comma 1 lettera b del TUEL sono comprese anche le proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e di transazioni sia di natura giudiziale che stragiudiziale.

Il quesito posto del Comune di Chieri alla Corte

Con propria richiesta il Sindaco del Comune di Chieri (To) sollecitava i Magistrati contabili ad esprimere un parere sui limiti applicativi della richiesta di parere sulle transazioni, come previsto dall'art. 239 comma 1 lettera b del TUEL.

⁴ Si veda Garofoli R. - Ferrari G., Manuale di diritto amministrativo, Roma, 2012, 859

A seguito di “divergenze” intervenute con l’organo di revisione sulla corretta interpretazione della citata disposizione normativa, il Sindaco chiedeva alla Corte contabile di chiarire “*se il parere di competenza del Collegio dei Revisori, ai sensi dell’art. 239, comma 1, lett. b), punto 6, del TUEL dovesse essere richiesto in ogni ipotesi di transazione «letteralmente intesa» o piuttosto se lo stesso debba essere reso limitatamente in riferimento alle transazioni per la definizione di un contenzioso giudiziario già formalmente instaurato*”. Chiariva, inoltre, Il Sindaco di Chieri che periodicamente l’amministrazione sottoponeva al Collegio dei revisori *le proposte di transazione che intendeva perfezionare ai fini dell’acquisizione del parere*, specificando che in alcuni casi si tratta di proposte di definizione di contenzioso giudiziario ed in altri di transazione di questioni non ancora sfociate in un giudizio e riferite, principalmente, a piccoli danni richiesti da terzi.

Dal canto loro, i componenti dell’Organo di revisione dell’amministrazione, sostenevano di non dover esprimere alcun parere poiché, innanzitutto non si era instaurato formalmente alcun contenzioso, ed inoltre l’eventuale emissione del parere, avrebbe compresso la garanzia di autonomia valutazione dirigenziale di cui all’art. 107 TUEL e per di più sarebbe stata non coerente con la *ratio* della norma, il cui obiettivo è quello di sottoporre al controllo dell’Organo di revisione dell’ente gli accordi transattivi intervenuti in corso di causa che per loro natura non soggiacciono alla comunicazione successiva alla Corte dei conti non costituendo debito fuori bilancio.

La posizione della Corte dei Conti

La Corte contabile, dopo aver valutato l’ammissibilità della richiesta di parere dell’amministrazione comunale, approfondisce nel merito la questione posta dal Comune di Chieri.

Preliminarmente, i Magistrati contabili chiariscono che il TUEL, nell’ambito della individuazione delle funzioni dell’Organo di revisione, prevede che è specifico compito di tale organo la collaborazione con il Consiglio dell’Ente nei limiti indicati dallo Statuto e dal Regolamento dell’Ente stesso (art. 239 co. 1, lett. a).

Tale attività di collaborazione si concretizza mediante la produzione di pareri, rilievi, osservazioni e proposte finalizzate a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione dell’ente. Inoltre, come espressamente indicato dall’art. 239 comma 1 lettera b, il TUEL prevede tra le funzioni obbligatorie dell’Organo di revisione l’attività di rendere pa-

neri al Consiglio nelle materie analiticamente indicate dal medesimo articolo e secondo le modalità indicate nel Regolamento dell'ente.

L'esame dei casi nei quali è richiesto il parere del Collegio porta la Corte a concludere che l'attività di redazione di pareri rientra nell'ambito dei compiti di collaborazione con il Consiglio per quanto attiene alle attribuzioni nelle materie economico – finanziarie proprie del Consiglio stesso.

Inoltre, l'attività di redazione dei pareri da parte dell'Organo di revisione è propedeutica all'assunzione delle delibere di competenza del Consiglio e strumentale alla funzione di vigilanza sull'andamento economico – finanziario, propria di tale Organo.

La rilevanza del parere espresso dall'Organo di revisione è ribadita dal successivo comma 1 bis, dell'art. 239 del TUEL nel punto in cui precisa che i pareri sono espressi su proposte di deliberazioni che dovranno essere sottoposte all'esame del Consiglio dell'Ente il quale è tenuto *“ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione”*.

Evidenzia, inoltre, la Corte che tutte le materie indicate dall'art. 239 TUEL sulle quali l'Organo di revisione dell'ente è obbligato a esprimere un parere, sono materie che in base all'art. 42 ed all'art. 194 del TUEL appartengono alla competenza funzionale del Consiglio.

Nell'ambito di tali materie rientrano, dunque, anche i pareri sulle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni.

La ricostruzione effettuata dai Magistrati contabili porta, dunque, alla conclusione che vi è obbligo di espressione di parere da parte dell'Organo consiliare per tutte quelle materie indicate dall'art. 239 comma 1, ma esclusivamente nei limiti in cui tali materie determinano pronunce da parte dell'Organo consiliare dell'ente.

Laddove infatti, il parere espresso dall'Organo di revisione non sia relativo a una pronuncia del Consiglio dell'ente, l'attività di emissione di pareri non rientrerebbe nell'ambito del più generale (e fondamentale) compito di collaborazione con il Consiglio previsto in capo all'Organo di revisione.

In base a tale prospettiva, i Magistrati contabili si preoccupano di circoscrivere la fattispecie indicata al comma 1 lettera b punto 6 dell'art. 239 TUEL (oggetto del quesito) nell'ambito delle materie che richiedono o meno la pronuncia da parte del Consiglio.

Le conclusioni della Corte dei Conti in merito ai pareri dell'Organo di revisione

Con specifico riferimento alle proposte di transazione, l'elemento da considerare al fine di individuare i casi nei quali l'Organo di revisione debba esprimere il proprio parere, è la competenza consiliare a deliberare in merito alla conclusione della transazione e non la natura di quest'ultima. In altri termini, i Giudici contabili sostengono che non è rilevante se l'Ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, piuttosto è rilevante se in ordine all'atto conclusivo del procedimento debba pronunciarsi o meno il Consiglio.

Con specifico riferimento ai pareri rilasciati sulle transazioni, la natura del parere che è funzionale allo svolgimento delle competenze consiliari, evidenzia che l'obbligo riguarda principalmente quelle proposte di transazione riferite a:

- passività in relazione alle quali non è stato assunto uno specifico impegno di spesa, vale a dire quelle che possono generare un debito fuori bilancio nei casi previsti dalle lettere a), d) ed e) dell'art. 194, co. 1 del TUEL;
- accordi che comportano variazioni di bilancio;
- accordi che comportano l'assunzione di impegni per gli esercizi successivi (art.42, co. 2, lett. i) del TUEL);
- accordi che incidono su acquisti, alienazioni immobiliari e relative permutate (art. 42, co. 2, lett. l) del TUEL).

Pertanto, solo con riferimento a tali transazioni l'Organo di revisione è tenuto ad esprimere un proprio parere.

Osserva, in ultimo, la Corte dei Conti piemontese che il comma 6 dell'art. 239, TUEL prevede la possibilità che lo Statuto dell'Ente possa prevedere “*ampliamenti delle funzioni affidate ai Revisori*”.

Ovviamente anche tali ampliamenti devono essere coerenti con la specifica funzione di supporto e collaborazione con il Consiglio che compete all'Organo di revisione.

Afferma in tal senso la Corte che, ferma restando la specifica funzione di ausilio al Consiglio che si estrinseca con la resa dei pareri nelle materie indicate in precedenza, l'Ente può ampliare le competenze dell'Organo di revisione, anche prevedendo attività ulteriori, ivi compresa la resa di pareri in altre materie.

Concludono dunque i Magistrati contabili, che i pareri dell'Organo di revisione sono funzionali allo svolgimento dei compiti del Consiglio e devono essere resi a quest'ultimo nelle materie indicate nell'art. 239, co. 1, lett. b) del TUEL, fra le quali è compresa quella riferita alle “*proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni*”.

Al fine, tuttavia, di individuare in concreto se l'atto debba essere preceduto dal parere dell'Organo di revisione non è rilevante la natura della transazione (giudiziale o stragiudiziale) ma se si tratti di atto di procedimento che deve concludersi con delibera del Consiglio, rientrando fra le sue attribuzioni funzionali, anche in riferimento agli ampliamenti previsti nel Regolamento contabile dell'ente.