



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

composta dai Magistrati

Dott.	Alfredo Grasselli	Presidente
Dott.	Domenico Cerqua	Primo Referendario (relatore)
Dott.	Tommaso Martino	Primo Referendario

nella Camera di consiglio del 17 febbraio 2026 ha adottato la seguente

DELIBERAZIONE

VISTO l'articolo 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTA la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000 n. 14/2000, che ha approvato il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo vigente;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"*, in particolare l'articolo 7, comma 8; VISTA la delibera della Corte dei conti, Sezione delle autonomie, del 4 giugno 2009 n. 9, recante *"Modifiche ed integrazioni degli indirizzi e dei criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo"*;

VISTA la delibera della Corte dei conti, Sezioni Riunite, del 26 marzo 2010 n. 8, recante *"pronuncia di orientamento generale sull'attività consultiva"*;

VISTA la delibera delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 21 ottobre-8 novembre 2010, n. 54;

VISTO il decreto con il quale il Presidente della Sezione ha ripartito tra i Magistrati i compiti e le iniziative riferibili alle varie aree di attività rientranti nella competenza della Sezione regionale di controllo per la Campania per l'anno 2025;

VISTA la nota prot. 001926/2024, acquisita al n. 001274/2025 di protocollo di questa Sezione, con la quale il Sindaco del Comune di Montemiletto (AV) ha formulato richiesta di parere ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

VISTA la richiesta di deferimento del Magistrato istruttore;

VISTA l'ordinanza n. 26, del 13 febbraio 2026, con la quale il Presidente aggiunto della Sezione ha convocato la Camera di consiglio;

UDITO il relatore, Primo Ref. Domenico Cerqua;

FATTO

1. Alla Sezione regionale di controllo per la Campania è pervenuta (prot. n. 001274/2025) una nota dal Comune di Montemiletto (AV), risalente al 2 febbraio 2024 (prot. dell'Ente n. 0001926), contenente una richiesta di parere in materia di gestione delle obbligazioni degli enti locali in stato di dissesto.

Poiché le date di sottoscrizione e protocollazione comunale risultavano particolarmente remote rispetto al momento dell'inoltro alla Corte, il Comune è stato invitato a chiarire la criticità, evidenziando l'eventuale interesse attuale alla pronuncia. Con nota di riscontro acquisita in data 11 dicembre 2025 al n. 0009301 di protocollo della Sezione, il Sindaco ha chiarito che l'istanza *«in un primo tempo non era stata inviata in ragione degli approfondimenti ermeneutici in corso [...] sulle questioni prospettate»*, manifestando tuttavia *“l'attualità dell'interesse al rilascio del parere de quo»*.

1.1 La richiesta del Comune di Montemiletto ripropone all'attenzione della Corte i criteri di riparto, tra organismo straordinario di liquidazione e organi titolari delle ordinarie competenze gestionali, delle obbligazioni passive degli enti in dissesto.

In particolare, la questione sottoposta mira a individuare l'organo competente a disporre il *«rimborso di oneri di urbanizzazione nonché di somme versate e titolo di oneri di urbanizzazione e contributo per concessioni cimiteriali, versati antecedentemente alla dichiarazione di dissesto [...] ma richiesti in termini di rimborso successivamente alla predetta dichiarazione»*.

DIRITTO

2. In ordine ai requisiti di ammissibilità dal punto di vista soggettivo, la Sezione delle autonomie, con l'atto del 27 aprile 2004 (contenente indirizzi e criteri per l'esercizio dell'attività consultiva di cui all'articolo 7, comma 8, della legge 131 del 5 giugno 2003) e, successivamente, con la delibera 17 dicembre 2007, n. 13, ha riconosciuto il carattere tassativo dell'elencazione degli enti legittimati a formulare le richieste, individuati in regioni, province, comuni e città metropolitane in persona dei loro rappresentanti legali *p.t.*

Come noto, l'elenco è stato poi integrato dall'art. 10-bis, comma 1, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito dalla L. 7 agosto 2016, n. 160. Infine, la Corte dei conti, Sez. Autonomie, nella delib. n. 1/SEZAUT/2021/QMIG ha esteso la legittimazione anche alle unioni di comuni.

Le istanze, di norma, possono essere formulate – secondo il medesimo articolo 7, comma 8, della legge 131/2003 – tramite il Consiglio delle Autonomie Locali (CAL), peraltro non istituito nella Regione Campania.

Nel caso in esame la domanda, come ricordato, è sottoscritta dal Sindaco, organo titolare della rappresentanza legale dell'Ente ai sensi dell'articolo 50 del T.U.E.L. e deve, pertanto, essere dichiarata soggettivamente ammissibile.

3. Con riferimento alla verifica dei requisiti di ammissibilità oggettiva, la Magistratura contabile ha da tempo chiarito i requisiti che la richiesta di parere deve presentare ai fini della riconducibilità alla materia della contabilità pubblica.

La perimetrazione del limite di competenza per materia in esame è stata effettuata dalla Sezione delle autonomie sin dai primi indirizzi e criteri generali dettati per l'esercizio dell'attività consultiva, emersi nell'adunanza del 27 aprile 2004 e trasmessi alle Sezioni regionali con nota del Presidente della Sezione stessa del 20 maggio 2004, n. 6482, poi integrati con deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR. Secondo tale orientamento, il potere consultivo attribuito alla Corte dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003 attiene alla disciplina della *“attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore”*: bilanci e relativi equilibri, acquisizione delle entrate, organizzazione finanziaria-contabile, disciplina del patrimonio, gestione delle spese, indebitamento, rendicontazione e relativi controlli.

Successivamente, le Sezioni Riunite in sede di controllo, con la deliberazione 17 novembre 2010, n. 54/CONTR/10, resa nell'esercizio della funzione nomofilattica di cui all'articolo 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno puntualizzato che sono ammissibili quesiti relativi alle *“modalità di utilizzo delle risorse pubbliche nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa”*, nella misura in cui questi ultimi siano stabiliti da norme di coordinamento della finanza pubblica e *“in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'ente e sui pertinenti equilibri di bilancio”*.

Tale precisazione consente, dunque, alle Sezioni regionali di svolgere una funzione di orientamento mediante l'attività consultiva anche in *“materie”* ulteriori rispetto al nucleo originario del sistema della contabilità pubblica, che vi rientrano appunto perché oggetto di considerazione legislativa in sede di coordinamento della finanza pubblica.

Peraltro, la medesima deliberazione n. 54/CONTR/10 delle Sezioni Riunite, pur accogliendo una visione dinamica della contabilità pubblica *«che sposta l'angolo visuale dal tradizionale contesto della*

gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri», ha precisato che l'ampliamento della nozione che ne deriva non inerte alle materie in sé considerate, quanto piuttosto alle specifiche questioni che, nell'ambito di tali materie, possono sorgere in relazione all'interpretazione delle norme di coordinamento della finanza pubblica che pongono limiti e divieti «strumentali al raggiungimento degli specifici obiettivi di contenimento della spesa». Ciò anche al fine di evitare il rischio che, attraverso l'irragionevole estensione oggettiva dell'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo, la Corte dei conti sia immessa «nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo, che, per definizione, deve essere esterno e neutrale».

La successiva giurisprudenza ha confermato e puntualizzato tali fondamenti ermeneutici, sottolineando che la funzione consultiva assegnata alla Corte dei conti non può riguardare provvedimenti già formalmente adottati e non può interferire con le funzioni assegnate ad altre Magistrature o alla stessa Corte dei conti.

Nell'esercizio della funzione consultiva, infine, è esclusa qualsiasi possibilità d'intervento della Corte dei conti nella valutazione della concreta attività gestionale ed amministrativa, ricadente nell'esclusiva competenza dell'autorità che la svolge, al fine di non trasformare la suddetta attività in una modalità di co-amministrazione, incompatibile con la posizione di terzietà ed indipendenza della Corte.

Per questa ragione, la funzione consultiva può riguardare le sole richieste volte a ottenere l'esame da un punto di vista astratto e su questioni di carattere generale, salvo il caso – ovviamente non ricorrente nella fattispecie – che la domanda, formulata successivamente all'entrata in vigore della legge 7 gennaio 2026, n. 1, rispetti i requisiti prescritti dall'articolo 2 di detta legge.

3.1 Con particolare riferimento ai contenuti della richiesta di parere, risulta acclarata la ricorrenza dei presupposti di ammissibilità oggettiva, trattandosi di questione interpretativa afferente al rapporto tra i meccanismi di imputazione della spesa secondo la vigente disciplina contabile e la competenza degli organi cui è attribuita la gestione dei rapporti obbligatori degli enti locali in dissesto.

4. INTRODUZIONE DEL DISSESTO ED EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NEL PERIODO 1989-2000

Nel merito, l'identificazione della regola applicabile alle fattispecie indicate dal Comune istante impone un dettagliato esame delle disposizioni recanti i criteri di perimetrazione dei rapporti obbligatori assegnati alla gestione di competenza dell'organo straordinario di liquidazione.

Poiché nell'ambito del percorso interpretativo occorre confrontarsi con l'apparente indeterminatezza delle fonti legislative, ai fini dell'individuazione delle norme applicabili alle questioni poste dal presente parere risulta indispensabile soffermarsi sull'origine e sulla collocazione sistematica delle previsioni normative che, solo in tempi relativamente recenti, hanno

introdotto la figura dell'organismo straordinario di liquidazione e disegnato l'ambito delle sue competenze. Peraltro, sebbene dal 1996 la formulazione dei testi normativi rilevanti sia rimasta sostanzialmente immutata, nel corso del tempo è profondamente cambiato il contesto ordinamentale giuridico-contabile all'interno del quale si colloca la disciplina degli enti locali dissestati, dovendo confrontarsi (e coordinarsi) con le regole di contabilizzazione delle obbligazioni.

4.1 L'articolo 25 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (convertito dalla legge 24 aprile 1989, n. 144), introdusse nell'ordinamento il nuovo istituto denominato "dissesto", delineandone alcuni tratti essenziali.

Ai fini che ancora rilevano il Legislatore si era limitato a prevedere la redazione di un "*piano di risanamento finanziario per provvedere alla copertura delle passività già esistenti*", costituito da due parti distinte, una delle quali riguardante "*la copertura del disavanzo pregresso e dei debiti fuori bilancio*" riconoscibili, inseriti in apposito elenco.

Dunque, la procedura presentava una matrice strettamente contabile, confermata dal generico rinvio all'esigenza di copertura sia del *disavanzo* che dei *debiti fuori bilancio*, cioè delle spese di cui fosse stata espressamente accertata la necessità per l'esercizio delle funzioni e dei servizi pubblici di competenza dell'ente.

Emersero, immediatamente, rilevanti difficoltà nella gestione del risanamento, considerato che le esigenze (anche di provvista finanziaria) collegate alle pendenze pregresse coesistevano con l'attività ordinaria, finendo inevitabilmente per influenzarla negativamente.

L'esigenza di colmare, sul piano normativo, le criticità e le lacune regolamentari evidenziate dagli operatori nei primi tre anni di applicazione della normativa fu recepita dal decreto-legge 17 marzo 1992, n. 233 (articolo 30), decaduto per mancata conversione, e dai reiterati successivi decreti, fino all'articolo 21 del decreto-legge 18 gennaio 1993, n. 8 (modificato dalla legge di conversione 19 marzo 1993, n. 68), che introdusse la figura del *commissario straordinario liquidatore* (ovvero, per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e le province, della *commissione straordinaria di liquidazione*).

Al nuovo organo era assegnata la "*amministrazione della gestione e dell'indebitamento pregressi e l'adozione di tutti i provvedimenti per l'estinzione dei debiti*".

Contestualmente, il consiglio dell'ente locale era chiamato, entro termini perentori, a presentare al Ministro dell'interno, per l'approvazione, una "*ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato*". L'accentuata enfasi sulle competenze dell'organo di liquidazione, comune alle analisi dottrinali e giurisprudenziali, non deve indurre a porre in ombra il reale baricentro dell'istituto del dissesto, sottolineato dall'introduzione di nuovi soggetti della procedura e rimasto costante nel tempo: evitare che il peso del debito (spesso ingente) derivante dalle trascorse gestioni – i cui oneri di

smaltimento, nel 1989, erano rimasti in carico ai titolari delle competenze ordinarie – continui a incidere sulla gestione corrente.

In sostanza, l'affidamento a una figura costituita *ad hoc* dei procedimenti di liquidazione e pagamento delle passività che avevano condotto alla dichiarazione di dissesto, assicurandone una più chiara separazione dalle obbligazioni sopravvenute, evidenziava anche sul piano formale l'esigenza di escludere dall'incidenza sulla gestione corrente (sebbene potenzialmente in via momentanea) il peso delle posizioni debitorie pregresse, per poter agevolare il ripristino di un'equilibrata dinamica tra risorse e impieghi. Il legislatore, esercitando la sua discrezionalità politica, teneva in tal modo conto della necessità di garantire la continuità nell'esercizio delle funzioni degli enti nonostante il grave stato di crisi, considerata prevalente nell'ambito di un giudizio di equivalenza che, peraltro, comprimeva ragionevolmente le legittime aspettative di remunerazione dell'attività svolta dai creditori, il cui soddisfacimento era affidato – in linea con l'articolo 41 Cost. – a una «*forma di procedura esecutiva collettiva (di tipo concorsuale)*» in cui «*la pretesa creditoria all'esecuzione forzata non è frustrata, ma è meramente deviata da uno strumento di soddisfacimento individuale verso uno di tipo concorsuale [...] di contestuale liquidazione dei debiti degli enti locali nel rispetto della "par condicio creditorum"*» (Corte cost., sent. 21 aprile 1994, n. 155).

La *ratio* della procedura, confermata dalla riforma del 1992-93, spiega perché non era emersa l'esigenza di affiancare all'introduzione di un organo commissariale la concorrente previsione normativa di puntuali criteri idonei a distinguere i rapporti obbligatori rientranti nella gestione liquidatoria rispetto a quelli attratti nell'orbita della gestione corrente.

In effetti, l'articolo 21 del decreto-legge n. 8/1993, come ricordato, si era limitato ad assegnare al nuovo organo le competenze attinenti al ripiano «*dell'indebitamento pregresso*», da curare nelle forme delle procedure concorsuali.

Mancava, dunque, una disciplina dei profili attinenti alla perimetrazione della massa passiva. Tuttavia, il comma 7 del medesimo articolo 21 rinviava il compito di «*stabilire le modalità per l'applicazione del presente articolo*» a un successivo atto regolamentare. La previsione fu attuata con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il 27 settembre 1993, del *decreto del Presidente della Repubblica* 24 agosto 1993, n. 378, parzialmente integrato nel 1995-1996 al fine di coordinarlo con la riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali. Il testo del decreto, di grande rilievo sistematico anche per l'elevata cura dei suoi contenuti, non ha più subito modifiche e resta ancora oggi in vigore.

Per i profili di interesse l'articolo 5, comma 1, del decreto, nella formulazione originaria, stabiliva che all'organo commissariale spettava la competenza, tra l'altro, in materia di:

- «*c) revisione straordinaria dei residui attivi e passivi*»;

- "d) accertamento dell'indebitamento fuori bilancio", distinguendo tra quelli "g) [...] ammissibili alla procedura di liquidazione" e quelli "h) [...] che non sono ammissibili alla procedura di liquidazione e relative segnalazioni".

Simmetricamente, il successivo articolo 6, comma 3, ai fini della redazione del "*piano di estinzione dei debiti*" (mancava un piano di "*rilevazione della massa passiva*", introdotto nel 1996), specificava che "[f]anno parte della massa passiva" – tra le altre – le seguenti poste:

- a) i debiti riportati nei residui passivi risultanti dall'ultimo conto consuntivo approvato o dal verbale di chiusura dell'esercizio precedente a quello della dichiarazione di dissesto;
- b) i debiti fuori bilancio sorti entro il 12 giugno 1990, se riconosciuti dal consiglio (sussistendone i presupposti);
- c) i debiti fuori bilancio maturati in data successiva al 12 giugno 1990, purché relativi a fattispecie codificate e a condizione della sussistenza dei presupposti per il riconoscimento;
- d) "i debiti fuori bilancio ammissibili alla liquidazione relativi a vertenze giudiziarie non ancora definite e transatti dall'organo straordinario di liquidazione".

In sintesi, le disposizioni del d.P.R. n. 378/1993 confermavano, senza possibilità di equivoci, la natura *strettamente contabile* dei criteri di selezione delle obbligazioni da attribuire alla gestione commissariale, limitate a *residui passivi* e *debiti fuori bilancio*.

L'unico dubbio interpretativo era posto dal generico riferimento (nelle lettere c) e d) dell'articolo 6, comma 3) ai debiti fuori bilancio sorti dopo il 12 giugno 1990, ossia alla data di pubblicazione in G.U. della legge di ordinamento delle autonomie locali 8 giugno 1990, n. 142. Infatti, non era espressamente codificato il termine finale entro cui, ai fini dell'inserimento nella massa passiva, avrebbe potuto sorgere il debito fuori bilancio.

Peraltro, sul punto era intervenuta la dettagliata e particolarmente tempestiva circolare del Ministero dell'Interno 20 settembre 1993, n. 21 (appunto riferita ai "*Problemi applicativi del risanamento degli enti locali territoriali in stato di dissesto*" [...]), pubblicata in G.U. il 27 settembre 1993, contestualmente al d.P.R. n. 378/93. Secondo la circolare, il termine finale di perfezionamento della fonte costitutiva dell'obbligazione rappresentata, sul piano contabile, dal debito fuori bilancio attratto alla massa passiva era il medesimo individuato dalla citata lettera a) dell'articolo 6, comma 3, per i debiti riportati nei residui passivi: "*L'organo straordinario della liquidazione deve richiedere all'ente l'elenco di tutti i debiti fuori bilancio maturati sino al 31 dicembre dell'anno precedente all'ipotesi di bilancio, prima di procedere a verificarne l'ammissibilità o meno al piano di estinzione*".

4.2 Come evidenziato, il decreto-legge n. 8/1993 e il testo originario del Regolamento attuativo non avevano espressamente tratteggiato, con riferimento ai debiti fuori bilancio, la linea di confine tra le obbligazioni di competenza dell'organo straordinario di liquidazione e quelle spettanti agli

organi della gestione corrente, anche se secondo il Ministero dell'Interno era sufficiente verificare, a tali fini, se i *debiti (iscritti in bilancio ovvero fuori bilancio)* fossero sorti entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'ipotesi di bilancio.

Nell'intento di regolare in modo più dettagliato presupposti ed effetti del dissesto, nonché i procedimenti di competenza dei diversi organi coinvolti, il Capo VII (articoli 76-99) del *decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77* introdusse una nuova disciplina, con contestuale abrogazione delle precedenti norme.

Con il decreto il Governo procedeva al radicale riordino della materia dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali in attuazione dell'articolo 4 della legge-delega 23 ottobre 1992, n. 421, i cui criteri direttivi prevedevano anche la *"inclusione della possibilità di ricorso all'istituto del dissesto"*, ma con stringenti vincoli (*"secondo i criteri contenuti nelle leggi in vigore"*), e il *"coordinamento delle norme in materia"*.

Quindi, sul punto, anche in ragione dei limiti contenuti nella delega, la versione originaria del decreto delegato non introduceva significative novità rispetto alla disciplina precedente.

Il quadro normativo precedente fu, infine, modificato dal *decreto legislativo 11 giugno 1996, n. 336*, che aggiornò il decreto legislativo n. 77/1995 anche mediante la sostituzione di alcune disposizioni, tra le quali gli articoli 85 e 87.

In particolare, per i profili che rilevano, il nuovo articolo 85, comma 4, del D.Lgs. n. 77/1995 delineava in termini generali le competenze spettanti all'OSL, relative sul piano temporale (coerentemente con il principio di annualità del bilancio) *"a fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato"*. Annunciava, inoltre, le principali attività che era chiamato a compiere, regolate nei successivi articoli: rilevazione della massa passiva; acquisizione e gestione dei mezzi finanziari disponibili; liquidazione e pagamento della massa passiva.

Contestualmente, il D.Lgs. n. 336/1996 introduceva il *"piano di rilevazione della massa passiva"*, modificando l'articolo 87 del D.Lgs. n. 77/1995 (per gli stessi motivi, contemporaneamente era inserito nel d.P.R. n. 378/1993 il nuovo articolo 5-bis).

Il comma 3 del citato articolo 87 prevedeva l'inclusione nel piano di rilevazione dei *"debiti di bilancio compresi nei residui passivi"* (se ritenuti sussistenti sulla base di apposita revisione straordinaria), di alcune ipotesi di debiti fuori bilancio sorti entro il 12 giugno 1990, nonché dei *"debiti fuori bilancio riconosciuti legittimi ai sensi dell'art. 37 [contenente un elenco di fattispecie legittimamente riconoscibili, ampiamente recepite dall'art. 194 TUEL], purché sorti entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio"*.

Infine, allo scopo di unificare molte fattispecie tenute inutilmente distinte, il decreto legislativo 15 settembre 1997, n. 342, modificò il comma 3 dell'articolo 87, prevedendo l'inclusione nel piano di rilevazione dei *"a) i debiti di bilancio e fuori bilancio di cui all'articolo 37 verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato"*.

In sostanza, l'articolo 87 del decreto legislativo del D.Lgs. 77/1995, come modificato nel 1996-1997, recepiva indicazioni già contenute nella prassi almeno a partire dalla citata circolare 21/1993, ma dal 1996 doveva confrontarsi con il concorrente riferimento ai *fatti e atti di gestione* contenuto nell'articolo 85, comma 4.

I contenuti degli aggiornati articoli 85, comma 4, e 87, comma 3, del D.Lgs. 77/1995 hanno resistito nel tempo e, di fatto, concorrono a regolare ancora oggi la materia, poiché testualmente trasposti nel nuovo testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali:

a) secondo l'articolo 252, comma 4, del TUEL *"[l]'organo straordinario di liquidazione ha competenza relativamente a fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato"*;

b) il successivo articolo 254, comma 3, del TUEL dispone che occorre includere nel *piano di rilevazione della massa passiva*, tra l'altro, *"a) i debiti di bilancio e fuori bilancio di cui all'articolo 194 verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato [...]"*.

5. ARTICOLO 5, COMMA 2, DEL DECRETO-LEGGE 29 MARZO 2004, N. 80 (CONVERTITO DALLA LEGGE 28 MAGGIO 2004, N. 140)

Per effetto dell'evoluzione normativa finora riassunta, almeno a partire dal 1993, e in modo espresso dal 1996, l'assegnazione dei compiti di amministrazione dei rapporti obbligatori ai soggetti della procedura di dissesto segue, di regola, un *criterio di imputazione temporale*.

Infatti, solo in relazione a circoscritte ipotesi (*"limitatamente ad alcuni debiti non finali, cioè non legati, a livello sinallagmatico, con l'erogazione di beni e servizi alla comunità"*: Sez. Lazio, del. 61/2022/PAR), elencate prima nell'articolo 88, comma 9, del D.Lgs. n. 77/1995, poi nell'articolo 255, comma 10, del TUEL, ai fini dell'individuazione della competenza è stato valorizzato il *contenuto dell'obbligazione*.

In tutti gli altri casi, il criterio di selezione tra i debiti derivanti dagli atti e fatti che si succedono senza interruzioni nell'attività amministrativa distingue tra i due *segmenti temporali in cui si è scelto di suddividere la gestione*: anteriore o successivo al 31 dicembre dell'esercizio precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato.

Come ricordato, mentre l'articolo 254, comma 3, del TUEL prescrive l'inserimento nella massa passiva dei *"debiti di bilancio e fuori bilancio verificatisi"* entro il citato termine del 31 dicembre, il precedente articolo 252, comma 4, specifica che l'OSL ha competenza *"relativamente a fatti ed atti di gestione verificatisi"* entro la medesima scadenza.

Appare evidente il rapporto tra le due disposizioni. L'articolo 252 del testo unico degli enti locali, posto in apertura del Capo III del Titolo VIII, introduce la disciplina dedicata all'attività dell'organo straordinario, muovendo dalla composizione dell'organo, dalla forma del provvedimento di nomina e dall'elenco dei principali compiti amministrativi dell'OSL, cui sono dedicati i successivi articoli.

Infatti, con particolare riferimento alla ricognizione della massa passiva, l'articolo 254, comma 3, enuclea le poste debitorie che devono rientrare nel piano di rilevazione.

Dunque, l'articolo 252 TUEL si limita a delineare, in termini generali, i compiti del soggetto incaricato di conoscere gli effetti della gestione pregressa, anche riguardo ai profili della ricognizione di eventuali responsabilità (non a caso, prevista nel comma 5 dello stesso articolo) e della gestione della massa attiva, mentre la questione specifica della *composizione della massa passiva* è oggetto della disciplina dell'articolo 254 TUEL.

Intorno alle norme contenute in quest'ultima disposizione dovrebbe, dunque, gravitare l'attività ermeneutica sollecitata dalle ricorrenti questioni di assegnazione delle poste debitorie alle distinte gestioni interessate.

Tuttavia, ben presto le due previsioni normative hanno acquisito una concorrente rilevanza sul piano interpretativo, alimentando incertezze nella prassi amministrativa e giurisprudenziale che hanno ostacolato la formazione di orientamenti costanti, anche in ragione della loro diversa formulazione testuale, non sempre perspicua.

Al riguardo, nel ricostruire la portata degli enunciati delle due disposizioni con attenzione al significato comune delle parole, appare indubbio che il termine "*verificarsi*", che allude sul piano semantico al puro e semplice accadere di un fatto, appare correttamente impiegato nell'articolo 252, comma 4, del TUEL in relazione ai *fatti di gestione* (di cui gli atti sono una *species*). Pertanto, il legislatore ha certamente preteso, ai fini in esame, che entro la chiusura dell'annualità precedente a quella cui si riferisce l'ipotesi stabilmente riequilibrata *sia intervenuto un "fatto di gestione", ovvero una singola operazione di gestione*.

Al contrario, nell'articolo 254, comma 3, TUEL le competenze sono ancorate al momento del "*verificarsi*" (*non più del fatto di gestione, ma*) "*del debito*", sebbene a rigore occorra distinguere tra il *verificarsi di atti o fatti* idonei a costituire un rapporto giuridico secondo l'ordinamento e l'*effetto giuridico* che ne consegue, ossia il vincolo obbligatorio.

Tuttavia, sotto quest'ultimo profilo si osserva che (come rilevato nel precedente *par. 4.2*) fino al 1997 si discorreva del momento in cui i debiti erano "*sorti*", con chiaro riferimento alla loro costituzione. Pertanto, l'indicata criticità lessicale, che probabilmente segue al tentativo di rendere più simile il testo delle due disposizioni, non acquista concreto rilievo sistematico.

5.1 Le diverse soluzioni adottate, nel tentativo di individuare un puntuale criterio di selezione delle obbligazioni di competenza delle gestioni liquidatoria e ordinaria, hanno scontato la mancanza di univocità normativa. Esse appaiono, in definitiva, riconducibili alle seguenti soluzioni interpretative:

- a) considerare prevalente il contenuto dell'articolo 254, comma 3, TUEL, concludendo nel senso che rientrano nella gestione liquidatoria tutti i *debiti sorti* entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio (salvo chiarire se estendere tale competenza anche alle obbligazioni costituite sul piano meramente *giuridico*);
- b) al contrario, attribuire rilevanza principale all'articolo 252, comma 4, TUEL, dunque alla data in cui si è verificato il *fatto o l'atto di gestione* (salva la necessità di precisarne la nozione ai fini in esame e chiarire la natura del legame con il debito da estinguere);
- c) ricavare dalle due disposizioni combinate, con l'ausilio degli ordinari criteri esegetici, una diversa norma regolatrice della varietà e particolarità di sempre nuovi casi rilevanti.

A orientare l'attività interpretativa ha, tuttavia, concorso in modo decisivo il sopravvenuto articolo 5, comma 2, del decreto-legge 29 marzo 2004, n. 80 (convertito dalla legge 28 maggio 2004, n. 140), secondo cui: *"Ai fini dell'applicazione degli articoli 252, comma 4, e 254, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, si intendono compresi nelle fattispecie ivi previste tutti i debiti correlati ad atti e fatti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, pur se accertati, anche con provvedimento giurisdizionale, successivamente a tale data ma, comunque, non oltre quella di approvazione del rendiconto della gestione di cui all'articolo 256, comma 11, del medesimo testo unico"*.

Appare utile richiamare la *ratio legis* della disposizione, esplicitata nella Relazione tecnica al disegno di legge di conversione del decreto: essa *"si rende necessaria in quanto un'impropria interpretazione, in sede giurisdizionale, del combinato disposto degli articoli 252, comma 4, e 254, comma 3, [...] sta causando un contenzioso di notevole rilevanza che risulta di intralcio alla conclusione del risanamento degli enti dissestati. Questa interpretazione, limitando la competenza degli organi straordinari di liquidazione ai debiti accertati solo al momento di rilevazione della massa passiva, contraddice la ratio della norma diretta a rendere il più esaustiva possibile l'opera di risanamento degli enti dissestati e sta paralizzando l'attività degli organi straordinari di liquidazione e dei competenti apparati statali interessati, provocando gravi danni agli enti locali"*.

L'intervento legislativo proposto, finalizzato alla rapida definizione delle procedure, offre certezza interpretativa agli organi straordinari di liquidazione ed evita la violazione della par condicio creditorum che si concretizzerebbe qualora fatti ed atti di gestione relativi allo stesso arco temporale fossero suscettibili di un diverso trattamento a seconda di elementi contingenti e non preventivabili come la lunghezza delle vertenze giudiziarie."

In sostanza, il Legislatore del 2004 ha introdotto una norma dalla dichiarata – ma controversa – portata meramente interpretativa delle citate previsioni del testo unico degli enti locali, non dubitando della necessità di valutarle in “*combinato disposto*”.

Utili elementi possono trarsi anche dall’espresso intento di evitare disparità di trattamento tra “*fatti ed atti di gestione relativi allo stesso arco temporale*”, superando la prassi giurisprudenziale di considerare di spettanza dell’OSL i soli debiti accertati nella fase iniziale della procedura (redazione del piano di rilevazione) ed escludere quelli oggetto di giudizi conclusi in data successiva.

Nella Relazione, quindi, è attribuito un ruolo decisivo al momento di concretizzazione del *singolo episodio gestionale*.

Del resto, la formulazione letterale dell’articolo 5, comma 2, del D.L. 80/2004 (come convertito) conferma questa conclusione: si prescrive che ai fini dell’inserimento nella massa passiva occorre muovere dai “*fatti ed atti di gestione*” verificatisi entro il 31 dicembre dell’esercizio rilevante (*ex art. 252, comma 4, TUEL*), per poi selezionare i debiti ad essi “*correlati*” (anche se “*accertati*” successivamente).

Ne consegue, secondo la giurisprudenza costante, che affinché un debito rientri nella gestione OSL è sufficiente che sussista la *correlazione* richiesta dalla norma con un fatto o atto di gestione verificatosi entro il 31 dicembre dell’esercizio precedente a quello dell’ipotesi, non rilevando la circostanza che il rapporto obbligatorio discenda da una fonte perfezionatasi, sul piano giuridico, entro quella data.

È importante sottolineare che tali premesse, solidamente ancorate (non alla lettera degli articoli 252 e 254 TUEL, ma) al testo del citato articolo 5, comma 2, del D.L. 80/2004 (come convertito), se non associate a criteri di rigorosa perimetrazione della richiamata relazione tra fatti o atti e poste monetarie passive, possono condurre – come, in concreto, talvolta è stato ritenuto – a includere nella massa passiva, in caso di contenziosi, debiti conseguenti a qualsiasi azione di cognizione, pur se derivanti da vicende gestionali interamente collocate fuori dal periodo di riferimento (anche *costitutiva*), non solo alle sentenze di *accertamento* e di *condanna*, superando il dato testuale dell’articolo 5, che si riferisce ai soli debiti “*accertati*” successivamente al 31 dicembre dell’esercizio rilevante.

6. ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA

Come ampiamente chiarito, la selezione delle obbligazioni da assegnare alla gestione dell’organo di liquidazione è subordinata alla riconducibilità dei casi concreti a una fattispecie normativa che presenta i seguenti elementi costitutivi:

- ricorrenza di un “*fatto o atto di gestione*” (di cui occorre meglio delineare i contorni);
- esistenza di una “*correlazione*” con il debito oggetto di esame.

La giurisprudenza è stata frequentemente chiamata a verificare la collocazione del singolo debito rispetto alla linea di confine tra gestione liquidatoria e ordinaria, sia nell'ambito dei contenziosi civili e amministrativi promossi da creditori insoddisfatti, sia nell'esercizio delle diverse funzioni di competenza della Corte dei conti (consultive, di controllo sui bilanci, ecc.).

In termini generali le decisioni assunte, nel tentativo di individuare quando sussista l'indicata correlazione, ignorano o non approfondiscono i *requisiti dell'episodio di gestione* rilevante nella materia in esame. Inevitabilmente, in carenza di ricostruzioni sistematiche, si assiste a esiti interpretativi nettamente divergenti.

Per dirimere i contrasti, le questioni sono state anche sottoposte all'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato e alla Sezione delle autonomie della Corte dei conti nell'esercizio delle sue funzioni nomofilattiche, ma continua l'adozione di soluzioni giurisprudenziali differenti rispetto a casi pienamente comparabili.

In questa sede, muovendo dagli approdi della giurisprudenza amministrativa, in luogo di un'analisi dettagliata dell'evoluzione dei diversi e contrastanti orientamenti (riassunti nella deliberazione n. 53/2020/QMIG della Sezione regionale di controllo per il Molise) appare utile richiamare gli argomenti prospettati dal Consiglio di Stato, verificandone la concreta applicabilità alle questioni sollevate dal Comune di Montemiletto.

Secondo l'Adunanza plenaria il debito derivante da un atto di acquisizione sanante *ex art. 42-bis* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 327, è attratto nella competenza dell'OSL se detto provvedimento (purché emanato entro il termine di approvazione del rendiconto della gestione liquidatoria) «*si riferisce a fatti di occupazione illegittima anteriori al 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato*» (sentenza 5 agosto 2020, n. 15). Il Collegio ha, infatti, ritenuto che occorra riconoscere alla gestione liquidatoria la competenza per le obbligazioni conseguenti a provvedimenti costitutivi successivi alla predetta data, qualora esse, «*pur se stricto iure sorte in seguito, costituiscano comunque la conseguenza diretta ed immediata di «atti e fatti di gestione» pregressi alla dichiarazione di dissesto*».

In particolare, il provvedimento di acquisizione sanante, poiché collegato alla precedente utilizzazione di un bene immobile per scopi di interesse pubblico e alla sua modificazione in assenza di un valido ed efficace provvedimento di esproprio o dichiarativo della pubblica utilità (cioè a un illecito), «*risulta certamente correlato, sul piano della stessa attribuzione causale*», ad atti e fatti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato.

A supporto delle conclusioni raggiunte – che hanno condotto ad affermare anche la legittimazione all'adozione del provvedimento in capo all'organo straordinario – è stata richiamata la sentenza della Corte costituzionale 21 giugno 2013, n. 154, pronunciatasi sulle disposizioni di “interpretazione

autentica” del decreto-legge 25 gennaio 2010, n. 2 (convertito dalla legge 26 marzo 2010 n. 42), in materia di obbligazioni rientranti nella gestione commissariale del Comune di Roma, che ai sensi dell’articolo 78, comma 3, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (conv. con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133), *“assume, con bilancio separato rispetto a quello della gestione ordinaria, tutte le entrate di competenza e tutte le obbligazioni assunte alla data del 28 aprile 2008”*. Infatti, in quella sede la Corte aveva evidenziato la legittimità di una norma che in una procedura concorsuale, tipica di uno stato di dissesto, *«ancorì ad una certa data il fatto o l’atto genetico dell’obbligazione»*, a prescindere dalla circostanza che l’accertamento del credito intervenga successivamente, *«e sarebbe irragionevole il contrario, giacché farebbe difetto una regola precisa per individuare i crediti imputabili alla gestione commissariale o a quella ordinaria e tutto sarebbe affidato alla casualità del momento in cui si forma il titolo esecutivo»*.

6.1 Pochi mesi dopo la sentenza n. 15/2020, una nuova decisione di rimessione (Cons. St., Sez. V, ordinanza 21 aprile 2021, n. 3211) ha sollecitato la rieditazione delle sue conclusioni, verificando la possibilità di una diversa interpretazione dei contenuti dispositivi della normativa rilevante, compatibile con i principi CEDU e conforme a Costituzione.

A tale scopo ha valorizzato la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo, che nella sentenza 24 settembre 2013 - ricorso n. 43870/04 - *De Luca c. Italia* (seguita da molte pronunce conformi) ha affermato che le regole (anche) procedurali in materia di dissesto *«non giustificano il mancato pagamento dei debiti accertati in sede giudiziaria, poiché lesive dei principi in materia di protezione della proprietà e di accesso alla giustizia»* riconosciuti dalla Convenzione europea dei diritti dell’uomo; *«[n]e consegue l’obbligo per lo Stato di appartenenza di pagare le somme dovute dagli enti locali nei termini e secondo le modalità prescritte dalla convenzione»*.

L’Adunanza plenaria, con la sentenza 12 gennaio 2022, n. 1, ha ribadito il precedente orientamento, valorizzando argomenti sia letterali che teleologici. In particolare, sotto quest’ultimo profilo, *«le norme sul dissesto finanziario degli Enti Locali [...] sono preordinate al ripristino degli equilibri di bilancio degli enti locali in crisi, mediante un’apposita procedura di risanamento, delineando una netta separazione di compiti e competenze tra la gestione passata e quella corrente, a tutela della gestione corrente, che sarebbe pregiudicata se in essa confluissero debiti sostanzialmente imputabili alle precedenti gestioni amministrative (che sono state a tal punto fallimentari da determinare il dissesto dell’ente), in modo da garantire, per il futuro, la sostenibilità finanziaria del bilancio ordinario»*.

Inoltre, poiché il procedimento di dissesto è espressivo *«di un equilibrato e razionale bilanciamento, a livello normativo, con la necessità, da un lato, di ripristinare la continuità di esercizio dell’ente locale incapace di assolvere alle funzioni e i servizi indispensabili per la comunità locale, e, dall’altro lato, di tutelare i*

creditori», ha escluso ogni contrasto con i parametri della CEDU e, loro tramite, con i principi costituzionali.

Per completezza, si osserva che la sentenza non è tornata sui criteri di selezione delle obbligazioni rientranti nella competenza del soggetto straordinario della liquidazione. Del resto, la questione non rilevava nella fattispecie, riferita a debiti derivanti da prestazioni che i creditori avevano eseguito molti anni prima della dichiarazione di dissesto.

6.2 La sentenza dell'Adunanza plenaria n. 15/2020, attribuendo alla competenza dell'OSL la legittimazione ad adottare gli atti di acquisizione sanante e a gestirne gli effetti, estende in misura significativa l'ambito applicativo del requisito della "correlazione" dei debiti con "atti o fatti di gestione" intervenuti negli esercizi precedenti a quello di riferimento dell'ipotesi di bilancio, riferendolo a un provvedimento che integra solo un'eventualità rispetto all'alternativa della restituzione e che consegue alla valutazione della sussistenza di ragioni "attuali" per disporre anche nel futuro del bene occupato.

Peraltro, il caso esaminato presenta caratteri assolutamente peculiari, considerato che l'atto di acquisizione sanante *ex art. 42-bis* del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327/2001 – sebbene di natura discrezionale – *sostituisce* l'obbligo di restituzione in pristino, e la spesa collegata, con il *debito* riferito a "un indennizzo per il pregiudizio patrimoniale e non patrimoniale".

Nella fattispecie rileva un'ipotesi di fatto dannoso, costituito dall'illegittimo utilizzo del bene altrui, che si colloca nel periodo precedente a quello cui si riferisce l'ipotesi di bilancio. Dunque, sussiste un'obbligazione risarcitoria, intesa come danno-conseguenza, di competenza della gestione liquidatoria indipendentemente dalla data del suo accertamento giudiziale, coesistente con obblighi di restituzione del bene previa rimessione in pristino.

Tenuto conto della situazione giuridica preesistente, risulta comprensibile la conclusione che assegna la gestione delle sopravvenute obbligazioni derivanti dall'atto di acquisizione («*che costituisce una delle possibili cause legali di estinzione di un fatto illecito*»: Cons. Stato, Ad. plen., sent. 9 febbraio 2016, n. 2) alla gestione dell'OSL, nonostante la non condivisa individuazione del *soggetto legittimato* all'adozione del provvedimento. Infatti, sebbene non sottolineata in termini espliciti, nella sentenza n. 15/2020 la questione della preesistente realizzazione di un *fatto illecito* emerge in sede di prospettazione del criterio secondo cui spettano alla gestione pregressa le obbligazioni che costituiscano "*conseguenza diretta ed immediata*" di atti e fatti di gestione pregressi, nonché di sua applicazione all'istituto dell'acquisizione sanante, ritenuto "*correlato, sul piano della stessa attribuzione causale*" ai pregressi atti e fatti di gestione (utilizzazione del bene immobile per scopi di interesse pubblico e sua modificazione in assenza di un titolo valido ed efficace).

Non a caso, le conclusioni sono argomentate con il richiamo al criterio di *causalità giuridica* nella selezione dei danni, secondo cui tra l'evento di danno e la perdita patrimoniale risarcibile deve sussistere una relazione da causa ad effetto, in forza della quale la seconda appaia "*conseguenza immediata e diretta*" del primo, quindi a esso riconducibile (articolo 1223 c.c.).

Tuttavia, le regole della causalità giuridica non sono state espressamente elevate a criterio generale di selezione della competenza spettante alle gestioni ordinaria o liquidatoria, valido anche per le obbligazioni non risarcitorie, appunto perché regole funzionali solo a determinare l'ammontare del danno risarcibile, sul presupposto che il nesso di "*causalità materiale*" sia stato già accertato. Quindi, non consentirebbero di pervenire a esiti interpretativi prevedibili in relazione all'infinita varietà delle situazioni particolari in cui il debito non consegue a fatti dannosi.

Ciò, a meno di dettagliarne in qualche modo il contenuto. Tuttavia, è noto che quello del nesso causale costituisce «*un problema ermeneutico pressoché insolubile sul piano della dogmatica giuridica pura (che) pare destinato inevitabilmente a risolversi entro i (più pragmatici) confini di una dimensione "storica", o, se si vuole, di politica del diritto*» (Corte di cass. civ., sent. 18 aprile 2005, n. 7997). Pertanto, ove si ritenesse sufficiente accertare quantomeno un generico legame causale tra il fatto di gestione e il debito, si moltiplicherebbero i casi di riconduzione degli effetti delle decisioni di spesa, sebbene concretizzati nell'esercizio dell'ipotesi di bilancio riequilibrato o in quelli successivi, alla gestione liquidatoria. Sarebbe, infatti, agevole valorizzare, quantomeno con il ruolo di concausa, gli atti di gestione anteriori, rischiando di comprimere ingiustificatamente le competenze della gestione ordinaria: si pensi, tra gli infiniti possibili esempi, alle spese di personale (pur sempre collegate all'assunzione), alle spese di somministrazione (che derivano dalla sottoscrizione di precedenti contratti), alle spese di trascrizione di atti di acquisto a titolo originario, ecc.

7. NECESSITÀ DI NON PRIVILEGIARE INTERPRETAZIONI ESTENSIVE DELLE COMPETENZE OSL

Non sono condivisibili le analisi della normativa vigente che valorizzano argomenti ermeneutici funzionali ad *ampliare nella massima misura possibile* la gestione dell'OSL, sull'assunto che tale esito sarebbe coerente con l'esigenza di favorire il ripristino degli equilibri di bilancio degli enti locali coinvolti.

Infatti, ricordato che il dissesto non comporta necessariamente uno *stralcio definitivo* dei debiti pregressi, che al termine dell'attività dell'OSL possono essere nuovamente assunti in carico alla gestione ordinaria, le richiamate conclusioni non sono confermate dall'evoluzione normativa dell'istituto del dissesto, attenta esclusivamente a fissare regole chiare cui ancorare la distinzione tra le gestioni. Anzi, a ben vedere, l'introduzione espressa del confine temporale (31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi) ha consentito di evitare che la competenza dell'organo

straordinario per obbligazioni derivanti da debiti fuori bilancio si estendesse oltre quella data, come consentito dalla non chiara formulazione iniziale delle disposizioni rilevanti del D.Lgs. n. 77/1995. Sul piano sistematico, alle tesi qui avversate osta innanzitutto l'osservazione secondo cui, sul piano dell'analisi economica del diritto, allocare la spesa presso l'organo straordinario di liquidazione non giova necessariamente alla finanza pubblica, come ritiene chi sottolinea i possibili effetti della cosiddetta "*procedura semplificata*" (ex art. 258 TUEL). Se è vero che in caso di modalità semplificate di accertamento e liquidazione i creditori possono accettare proposte transattive che prevedano il pagamento di una somma variabile tra il 40 ed il 60 per cento del dovuto, per non attendere i lunghi anni di preclusione delle azioni esecutive, è opportuno ricordare che i negozi transattivi sono sempre consentiti agli stessi organi ordinari dell'ente.

Inoltre e soprattutto, i possibili benefici derivanti, in teoria, dalla procedura di risanamento sono bilanciati dal rischio, che si concretizza frequentemente nella prassi, di gravi ritardi o veri e propri stalli nei pagamenti della gestione liquidatoria, dovuti all'*insufficienza della massa attiva*.

Quest'ultima criticità è solo parzialmente attenuata dall'ausilio finanziario recato dai *trasferimenti statali*, oggi subordinati a interventi normativi di carattere straordinario, in quanto ammessi entro ristretti limiti costituzionali. Infatti, con la riforma del titolo V della Parte seconda della Costituzione (in particolare, con l'introduzione del principio previsto dall'articolo 119, comma 7, Cost.), le disposizioni del titolo VIII della Parte II del TUEL che disciplinano l'assunzione di mutui per il risanamento dell'ente locale dissestato, nonché la contribuzione statale sul relativo onere di ammortamento, "*non trovano applicazione nei confronti degli enti locali che hanno deliberato lo stato di dissesto finanziario*" (articolo 31, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289), ferma ovviamente la facoltà di assumere mutui senza oneri a carico dello Stato per il finanziamento di passività correlate a spese di investimento.

Ulteriori rischi per le casse pubbliche, in caso di adesione alla procedura semplificata, si collegano alla possibilità, niente affatto teorica, che alcuni creditori – più solidi e spesso titolari, anche in seguito a cessioni, dei crediti di più elevato importo – non accettino l'offerta di una quota percentuale proposta dall'organo di liquidazione. In tale evenienza, tenuto conto dei ritardi nei pagamenti che ne conseguono per la necessità di attendere il rendiconto della gestione OSL, si determina l'inevitabile aumento del debito, dovuto anche agli *interessi maturati nel corso della procedura* (Corte costituzionale, sentenza 24 ottobre 2022, n. 219) e da imputare all'ente tornato *in bonis*, con il rischio di ostacolare o compromettere nuovamente il ripristino degli equilibri di bilancio.

7.1 Le difficoltà e i connessi ritardi nella liquidazione dei debiti amministrati dagli organismi straordinari, accentuati dalla dilatazione del loro numero per effetto dell'inclusione nella massa

passiva di obbligazioni collegate solo genericamente a fatti o atti di gestione pregressa, rilevano poi sotto altro profilo.

La situazione di fatto che ne consegue rischia di concorrere all'aumento delle *sentenze di condanna dell'Italia da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo* per il mancato (o non tempestivo) pagamento dei crediti vantati nei confronti degli enti locali.

Tali pronunce, pur non imponendo allo Stato italiano di saldare il debito dell'ente locale insolvente, lo condannano a tenere indenni i creditori dalle conseguenze dell'irragionevole durata dei tempi di recupero dei crediti, riconoscendo – sul presupposto della violazione del diritto a un processo equo di cui all'art. 6 della Convenzione EDU – ai ricorrenti somme a titolo di risarcimento del danno morale, ai sensi dell'articolo 41 della medesima Convenzione.

Pertanto, anche l'esigenza di assicurare maggiore tempestività ed efficacia alle gestioni liquidatorie, limitando il crescente fenomeno dei contenziosi presso la CEDU (con annunciati riflessi sul piano della giurisprudenza interna), induce a non privilegiare estensivi orientamenti interpretativi.

7.2 Occorre ancora osservare che la gestione corrente degli organi istituzionali, conseguente alla dichiarazione di dissesto, risulta sempre più frequentemente idonea in tempi rapidi a garantire gli effetti positivi derivanti dal ripristino degli equilibri finanziari.

Essa è svolta sulla base degli stanziamenti iscritti nell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrata, oggetto di esame e approvazione ministeriale, nonché in attuazione delle prescrizioni contenute nel relativo decreto (*ex art. 265 TUEL*), cui si aggiungono gli ordinari controlli di legittimità-regolarità assicurati dalla Corte dei conti, sempre più attenta ai fenomeni di più grave crisi finanziaria.

Ne consegue una maggiore possibilità che gli oneri derivanti da poste passive solo latamente collegate alla gestione pregressa siano tempestivamente soddisfatti nell'ambito dell'ordinaria amministrazione dell'ente locale, a fronte delle difficoltà e dei ritardi che caratterizzano le gestioni liquidatorie.

La cognizione, da parte dei creditori, delle descritte dinamiche gestionali successive alla dichiarazione di dissesto è attestata dalla frequenza dei tentativi giurisdizionali di sottrarre il proprio credito alla massa passiva valorizzando ogni possibile argomento idoneo a sostenere la competenza degli organi istituzionali.

7.3 Infine, è importante sottolineare che l'inclusione nella gestione liquidatoria anche di benefici economici che sopraggiungono e si manifestano finanziariamente in epoca successiva al 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato reca con sé il rischio di «compressione, oltre misura, del diritto dei creditori, con l'effetto di paralizzare anche l'erogazione dei servizi resi dalla gestione ordinaria che, proprio attraverso il dissesto finanziario, ha inteso ritrovare la propria serenità finanziaria» (Sezione delle autonomie, del. 31 dicembre 2020, n. 21).

Infatti, la consapevolezza delle controparti negoziali che il credito conseguente all'eventuale esecuzione della prestazione successiva alla chiusura dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi è destinato a confluire nella massa passiva, con il rischio della sottoposizione a richiesta di pagamento parziale e, comunque, della dilatazione (anche di molti anni) dei tempi di pagamento, può costituire efficace motivo di rifiuto di attuazione del programma contrattuale.

CONCORSO DEL CRITERIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA ALLA SELEZIONE DEI DEBITI DI COMPETENZA DELLA GESTIONE LIQUIDATORIA O ORDINARIA

8. L'analisi delle regole legali di individuazione dei rapporti obbligatori assegnati alla gestione liquidatoria deve confrontarsi innanzitutto con la *matrice contabile* dell'istituto del dissesto, confermata dalla *sedes materiae* delle disposizioni del testo unico degli enti locali che lo disciplinano. Come in precedenza evidenziato, la *ratio* ispiratrice della procedura, fin dalla sua origine, consiste nell'identificare gli oneri derivanti da poste passive concretamente "esistenti", che hanno concorso a integrare le condizioni che hanno condotto alla crisi e potrebbero, se non gestiti separatamente (quantomeno in via momentanea), impedire l'attività di risanamento.

Tale caratteristica era particolarmente evidente nell'articolo 25 del decreto-legge n. 66/1989, n. 66 (come convertito), che aveva previsto la sola redazione di un "*piano di risanamento*" destinato, tra l'altro, a "*provvedere alla copertura delle passività già esistenti*" e articolato in due parti, riguardanti "*la copertura del disavanzo pregresso e dei debiti fuori bilancio*" riconoscibili.

La medesima prospettiva aveva ispirato anche la riforma attuata dalla decretazione d'urgenza del periodo 1992-1993, resa stabile dalla legge 19 marzo 1993, n. 68 (di conversione del decreto-legge n. 8/1993), con l'istituzione di organi straordinari della procedura destinatari di compiti di "*ripiano dell'indebitamento pregresso*". A sua volta, anche il d.P.R. 378/1993 ha confermato, con chiarezza, la natura *contabile* delle obbligazioni rilevanti, identificate in "*residui passivi*" e "*debiti fuori bilancio*".

Le previsioni introdotte dal decreto legislativo n. 77/1995 (come modificato nel 1996-1997), infine confluite negli articoli 252 e 254 del testo unico degli enti locali, nonché l'articolo 5, comma 2, del D.L. n. 80/2004 (come convertito), si pongono in linea di continuità con le precedenti, restando preordinate, sul piano teleologico, al ripristino degli equilibri di bilancio degli enti locali in dissesto mediante una particolare procedura di risanamento.

Nell'ambito di quest'ultima, la linea di confine tra le concorrenti gestioni segue un "*principio di competenza*", con specifici criteri di individuazione dei periodi temporali (gli "esercizi") di imputazione delle poste attive e passive.

Nel ricostruire il mosaico normativo che disciplina le competenze degli organi della procedura occorre prendere atto, *in limine*, che nessuna disposizione autorizza ad applicare i principi della

contabilità finanziaria. Pertanto, per i profili in esame risulterebbe in contrasto con la conformazione normativa del dissesto, nonché con la sua *ratio*, assegnare gli oneri per debiti da obbligazioni sorte entro la chiusura dell'esercizio rilevante – anche se prive, a tale data, del requisito dell'esigibilità – alla gestione *corrente*, con contestuale limitazione delle poste rientranti nella massa passiva.

In altri termini, al fine di individuare le obbligazioni rientranti nella speciale competenza dell'organo straordinario di liquidazione non trovano applicazione le regole di imputazione di entrate e spese secondo i principi (generali e applicati) della "contabilità finanziaria armonizzata".

Ma si è già osservato (*supra*, paragrafi 7-7.3) che occorre scongiurare il rischio opposto, di rendere eccessivamente estesa (in presenza, peraltro, di confini particolarmente incerti e instabili) l'area delle obbligazioni assegnate alla gestione straordinaria.

9. La disciplina vigente attua l'esigenza di un equo bilanciamento degli interessi rilevanti imponendo che, ai fini della perimetrazione dell'area dei *debiti* di competenza degli organi della procedura, trovino applicazione le regole della "**competenza economica**": l'effetto delle operazioni e degli altri eventi connessi alla gestione, se consistente in un debito, è attribuito ai diversi soggetti come conseguenza dell'imputazione oggettiva delle transazioni all'esercizio al quale vanno riferite, a seconda che si sostanzino in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) ovvero – non consistendo in operazioni di scambio propriamente dette – siano più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (ad esempio, contribuzioni e trasferimenti di risorse).

Per il principio della "**competenza economica**" l'effetto di ciascuna delle diverse operazioni gestionali e degli altri eventi collegati all'attività amministrativa svolta dalla singola amministrazione pubblica senza soluzione di continuità, corrispondente alle "utilità economiche" cedute e/o acquisite, deve essere rilevato contabilmente e "*attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari*" (par. 17 dell'allegato 4/1 al D.Lgs 118/2011).

In particolare, sul piano dell'analisi economica i fatti gestionali in alcuni casi sono direttamente collegati ad un *processo di scambio sul mercato* (acquisizione, trasformazione e vendita), dando luogo a costi o ricavi. Può tuttavia trattarsi anche di fatti gestionali non caratterizzati da questo processo, in quanto *finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative* (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.

Nei casi di *acquisizione di beni o servizi*, il costo collegato alle operazioni di scambio è misurato dai compensi da corrispondere ai soggetti che li hanno erogati, rappresentati da una posta numeraria da imputare, di regola, all'esercizio in cui occorre procedere alla liquidazione, successivo all'effettuazione della *prestazione*.

Nel secondo caso, invece, “è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.

Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi [...]

I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. [...] Tale correlazione si realizza: [...]

- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo” (par. 17, cit. Cfr., anche, par. 1 dell'all. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011).

Si noti che il termine “correlati” (che compare nell'articolo 5, comma 2, del D.L. n. 80/2005) ricorre frequentemente, con significato tecnico, appunto nell'ambito della disciplina del principio della competenza economica.

L'indicata conclusione è confortata da una pluralità di argomenti interpretativi, sia letterali che sistematici, che saranno di seguito brevemente esposti.

Occorrono, tuttavia, alcuni chiarimenti preliminari.

Come accennato, in questa sede i principi della competenza economica trovano applicazione esclusivamente nella misura in cui consegnano all'interprete un criterio di imputazione dei debiti, ossia delle obbligazioni di pagare un determinato importo monetario, alle diverse gestioni dell'ente in dissesto.

Deve, inoltre, trattarsi di vincoli già gravanti sull'ente a quella data, in quanto i debiti siano giuridicamente già sorti o perché gli impegni finanziari – che sorgeranno giuridicamente in futuro – siano economicamente già maturati.

Pertanto, tenuto conto delle particolari finalità in funzione delle quali quei criteri sono impiegati, non occorre preoccuparsi di recepire l'articolata disciplina riguardante l'individuazione delle componenti del conto economico e dello stato patrimoniale, le scritture contabili, i criteri di valutazione delle singole poste, ecc.

Si aggiunge che le passività finanziarie cui si applicano i principi della contabilità economica ai fini dell'attribuzione alle diverse gestioni integrano di regola debiti numerari o “di regolamento”, sorti per il regolamento differito di beni e servizi acquistati. Al contrario, nei casi di debiti di finanziamento (“debiti non finali, cioè non legati, a livello sinallagmatico, con l'erogazione di beni e servizi alla comunità”:

Sez. Lazio, del. 61/2022/PAR), l'articolo 255, comma 10, del TUEL ha collegato la competenza al contenuto dell'obbligazione.

9.1 Come più volte ricordato, l'articolo 5, comma 2, del D.L. n. 80/2005 subordina la competenza dell'OSL all'accertamento di *un fatto o atto di gestione* verificatosi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, cui il singolo debito risulti collegato da una relazione qualificata di cui occorre precisare il contenuto.

In questa prospettiva, il Legislatore richiama una nozione propria delle scienze economiche e contabili, attribuendo rilievo alla singola *“operazione di gestione”*, intesa come un accadimento capace di generare valori economico-finanziari rilevati dalla contabilità.

Tale operazione non coincide necessariamente con il *“fatto costitutivo”* dell'obbligazione, in quanto, nell'ambito di un medesimo fatto gestionale, gli elementi costitutivi di una o più obbligazioni possono risultare già integrati oppure ancora non perfezionati sul piano giuridico.

La rilevanza del singolo episodio gestionale in materia contabile è stata già riconosciuta dal Legislatore, che ne ha determinato altresì i contenuti, in modo puntuale.

In particolare, l'articolo 5 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, precisa che *“[o]gni atto gestionale genera una transazione elementare”* e che a ciascuna *“transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato”*.

In termini ancor più significativi, la nozione è valorizzata nel paragrafo 1 dell'allegato 4/3 al citato decreto legislativo n. 118/2011, recante la disciplina dei principi concernenti la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (tra i quali rientrano quelli cui si applica l'istituto del dissesto). Questi ultimi, infatti, sono tenuti ad adottare un sistema contabile integrato *“che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale”*, nel cui ambito la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria *“per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria)”*.

Dunque, gli enti locali sono già oggi chiamati a *“rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari”*, in attesa che trovi attuazione il processo di riforma in corso, stimolata dagli obblighi europei e dalla necessità di maggiore trasparenza e comparabilità, che valorizzerà le rilevazioni contabili basate sulla competenza economica di tipo *accrual*.

9.2. La necessità di delimitare l'oggetto delle diverse gestioni, operanti nell'ambito della più grave crisi finanziaria di un ente locale, ricorrendo all'ausilio di criteri tipici della competenza economica risulta coerente con i caratteri del tutto peculiari dell'istituto del dissesto.

Occorre, invero, sottolineare che, in conseguenza del tratteggiato, faticoso percorso di introduzione di regole funzionali alla più netta separazione tra le attività finalizzate al risanamento e quelle di liquidazione della massa passiva dell'ente in dissesto, l'istituto ha assunto *«una fisionomia che lo avvicina al fallimento dell'impresa»*, sebbene *«includ[a] anche dei correttivi, a tutela sia dell'ente locale – che deve continuare a esistere – sia dei creditori»* (Corte cost., sent. 219/2022, cit.).

Poiché la contabilità delle imprese è conformata dalle regole di misurazione dei risultati economico-patrimoniali della propria attività, il Legislatore è stato inevitabilmente indotto a mutuarne la disciplina in materia di formazione della massa passiva, fatti ovviamente salvi gli opportuni aggiornamenti procedurali.

9.3 La scelta legislativa si comprende tenendo anche conto dell'epoca in cui sono stati introdotti e precisati i criteri di attribuzione delle competenze.

Il panorama delle norme finanziarie e contabili riguardanti gli enti locali, nel periodo in cui furono codificati i principali connotati procedurali del dissesto, era oggetto di pressanti esigenze di riordino di un assetto che per molti profili risaliva addirittura al R.D. 12 febbraio 1911, n. 297 (con gli aggiornamenti apportati soprattutto dal D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421).

La legge 8 giugno 1990, n. 142 (di ordinamento delle autonomie locali), che con l'articolo 55 aveva esteso al diritto degli enti locali il principio della cosiddetta contabilità "economica", non aveva proceduto all'atteso riordino.

Quindi, nel 1995 si scelse di associare alla contabilità finanziaria una "dimostrazione economica" dei risultati dell'attività svolta secondo modalità *liberamente* scelte dagli enti: *"Gli enti locali di cui all'articolo 1, comma 2, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze"* (art. 74 del D.Lgs. n. 77 del 1995). Si trattava, come noto, di una soluzione "compromissoria" che conservava l'impianto della contabilità finanziaria ma recepiva le istanze di riordino in senso "privatistico".

Non sorprende, pertanto, che nel percorso di progressiva precisazione dei contorni del nuovo istituto siano state accolte soluzioni regolamentari ispirate ai principi della contabilità economica, determinando un assetto che, per i profili in esame, dal 1997 non ha più subito modifiche (salva la disposizione "interpretativa" del decreto-legge n. 80/2004).

Ciò, all'interno di un contesto in cui la successiva elaborazione di regole sempre più dettagliate per la rappresentazione dei fatti di gestione secondo il sistema della contabilità finanziaria, culminata nel 2011 con l'introduzione delle disposizioni in materia di *"armonizzazione dei sistemi contabili"*, ha inevitabilmente accentuato le difficoltà di raccordo tra disposizioni.

9.4 Le peculiarità che caratterizzano la procedura in esame sono confermate, sul piano letterale, dal testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

Come noto, la contabilità finanziaria pubblica con il termine “*spesa*” rileva le vicende dell’obbligazione pecuniaria fin dal periodo anteriore alla sua nascita (nella fase autorizzatoria), seguendone poi la fase costitutiva (in cui misura, in rapporto alle corrispondenti prestazioni, il sorgere di un *debito* verso i terzi e un corrispondente *costo* sul piano economico) e quella dell’adempimento (in cui misura l’esborso monetario – “*uscita*” – che estingue quel debito mediante un mero fatto “permutativo” del patrimonio).

Orbene, il Legislatore, nel titolo VIII del TUEL, disciplina le attività di competenza dell’OSL riferendosi *sempre* alla gestione dei *debiti* dell’ente locale, ossia a poste contabili cui corrispondono *costi* sul piano della contabilità economica.

A testimonianza della consapevolezza di tale costanza terminologica (fondamentale indice interpretativo di natura sistematica), nella disciplina del testo unico riferita a tutti gli altri istituti collegati all’attività dell’ente locale e rilevanti sul piano contabile è, con analogo rigore, impiegato il termine *spesa*.

L’unica rilevante eccezione (se si escludono rare ricorrenze dell’espressione “*finanziati da debito*” per indicare le operazioni di *indebitamento*) riguarda i *debiti fuori bilancio*, in piena coerenza con la loro natura di obbligazioni pecuniarie già perfezionate, sebbene assunte in violazione delle norme di contabilità pubblica.

9.5 Ulteriore indice normativo, sul piano testuale, della circostanza che l’assegnazione dei debiti all’organo di liquidazione segue, di regola, criteri di competenza economica è costituito dal testo del decreto del Presidente della Repubblica 24 agosto 1993, n. 378.

Infatti, secondo l’articolo 8, comma 6, del Regolamento i “*debiti per forniture, opere e prestazioni relative a lavori pubblici sono ammissibili alla liquidazione*” innanzitutto a condizione che “*le stesse siano state regolarmente eseguite ed acquisite al patrimonio dell’ente*”.

Dunque, nel caso di lavori pubblici il legislatore, tenuto conto dell’entità economica, spesso cospicua, delle specifiche obbligazioni in esame, si preoccupa di subordinare l’inserimento nella massa passiva innanzitutto al presupposto della regolare esecuzione e acquisizione al patrimonio dell’ente locale.

Nella medesima prospettiva, per “*le passività derivanti da forniture di beni e servizi*” l’articolo 5-bis del Regolamento subordina l’inserimento nel piano di rilevazione a un’attestazione riguardante la “*congruità della prestazione resa*”.

Sul piano sistematico, le citate disposizioni offrono elementi interpretativi definitivi circa la necessità di collegare l’obbligazione di competenza dell’organo della liquidazione all’effettuazione di una prestazione in favore dell’ente interessato.

10. La più autorevole giurisprudenza di questa Corte è giunta da tempo alle conclusioni finora esposte.

In particolare, la Sezione delle autonomie, nella citata deliberazione n. 21/SEZAUT/2020/QMIG, ha evidenziato che *«il criterio discrezionale che richiede la norma in commento risiede non già nella metodologia contabile applicata nel tempo, bensì nel fatto gestionale che ha determinato, in concreto, un arricchimento patrimoniale all'ente, ovvero un suo impoverimento (nel caso delle sopravvenienze passive). Qualora l'arricchimento o il depauperamento patrimoniale sia già avvenuto prima dell'esercizio nel quale assume validità la dichiarazione di dissesto, il debito è indubbiamente correlato ad atti e fatti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato. [...]*

Ciò che determina l'attrazione nella massa passiva è il fatto di gestione che abbia, in concreto, determinato una manifestazione economica (costo), con conseguente arricchimento o depauperamento patrimoniale.

Nell'isolare i costi economici della gestione dissestata all'interno della speciale procedura concorsuale volta al risanamento dell'ente si evita che le scelte gestionali pregresse, maturate al tempo della gestione diseconomica, continuino a riverberare senza limiti i loro effetti negativi sui bilanci successivi».

Del resto, *«[...] una interpretazione letterale della norma finirebbe per imputare al dissesto [...], in genere, tutta una serie di contratti per forniture di beni e servizi aggiudicati e vigenti per le quali si è in presenza di "obbligazioni giuridicamente perfezionate", le cui dimensioni finanziarie ed economiche non si sono ancora manifestate o, comunque, esaurite».*

La consapevolezza della necessità di ancorare le competenze delle gestioni ordinaria e liquidatoria agli effetti economici dell'attività amministrativa pregressa è acquisita anche dalla giurisprudenza delle Sezioni regionali: ancora di recente, è stato ribadito *«che l'imputazione ai due bilanci risultanti dalla segregazione (in bonis e del dissesto) avviene in base alla competenza economica della transazione contabile sottostante, in quanto agganciata alla data del fatto di gestione e non a quella di esigibilità giuridica dell'obbligazione pecuniaria (postulato n. 16 dei principi generali di cui all'all. n. 1 d.lgs. n. 118/2011; paragrafo 2, all. 4/2, d.lgs. n. 118/2011)»* (Sezione regionale di controllo per la Sicilia, deliberazione n. 212/2025/PAR).

FATTISPECIE DI DEBITO NELLE MATERIE DELLE CONCESSIONI CIMITERIALI E DEI PERMESSI DI COSTRUIRE

11. La valorizzazione, rispetto al singolo fatto di gestione oggetto di esame, del momento in cui interviene la conseguente manifestazione economica negativa consente di assegnare senza incertezze i debiti da amministrare alla gestione ordinaria o liquidatoria.

Le osservazioni finora svolte trovano conferma anche in relazione alle obbligazioni che rilevano nell'ambito dei permessi di costruire e dei rapporti concessori, cui si riferiscono le richieste del Comune di Montemiletto.

La trattazione delle ipotesi prospettabili richiede, tuttavia, precisazioni preliminari.

Alla concessione di un bene, che integra un provvedimento che conferisce il diritto di utilizzare in via esclusiva un bene pubblico, di regola consegue sul piano finanziario un'entrata monetaria (o un diritto di credito) per l'amministrazione pubblica titolare.

A sua volta, il rilascio del permesso di costruire, che nell'attuale regime di disciplina dell'attività edilizia privata assume la natura giuridica di titolo autorizzatorio, comportando la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione, assicura all'ente locale una corrispondente entrata.

Pertanto, nelle particolari materie in esame, sul cui sfondo si collocano le richieste formulate dal Comune, questioni riguardanti la competenza degli organi della gestione liquidatoria o corrente possono presentarsi solo in casi particolari, di più agevole soluzione in quanto collegati, sul piano fattuale, a fattispecie che presentano elementi di autonoma rilevanza.

Nel dettaglio, poiché l'istanza riguarda debiti per *rimborso degli oneri di urbanizzazione* e per *rimborso dei versamenti per concessioni cimiteriali*, le fattispecie devono essere trattate separatamente.

12. RIMBORSI IN MATERIA DI PERMESSI DI COSTRUIRE

L'onere finanziario sostenuto da chi ottiene un permesso di costruire (c.d. *contributo di costruzione*, previsto dall'articolo 16 del D.P.R. n. 380/2001) è articolato in due quote.

La prima (comma 4) è relativa agli *oneri di urbanizzazione* primaria e secondaria. La loro incidenza è stabilita con deliberazione del consiglio comunale in base a tabelle parametriche predisposte dalle regioni per classi di comuni (in relazione a una serie di indici, dalle caratteristiche demografiche e geografiche alle destinazioni di zona previste dagli strumenti urbanistici vigenti, agli *standard* urbanistici, ecc.).

I parametri regionali – in Campania, risalenti al 1985 – sono applicabili solo se il comune li abbia recepiti in una propria deliberazione che assume natura di atto amministrativo generale, per cui la giurisprudenza ritiene che non sia impugnabile *ex se*, ma congiuntamente al provvedimento che lo applica al caso concreto. Gli oneri di urbanizzazione devono essere aggiornati ogni quinquennio dai comuni in conformità alle disposizioni regionali (articolo 16, comma 6, del T.U. n. 380/2001).

La seconda quota è collegata al *costo di costruzione*, distinto, in base all'attuale regime, a seconda che si tratti di nuovi interventi residenziali, di interventi su edifici già esistenti o di interventi diversi da quelli residenziali.

Particolare rilevanza, ai fini in esame, assume la decorrenza dell'obbligo di versamento delle richiamate, distinte quote del contributo di costruzione:

a) la parte del contributo riferita agli oneri di urbanizzazione deve essere corrisposta al comune *“all’atto del rilascio del permesso di costruire”*, ma può essere rateizzata su richiesta dell’interessato (articolo 16, comma 2, del T.U. n. 380/2001).

La formulazione normativa risulta piuttosto generica, rinviando alle regioni (e, in mancanza, ai comuni) il compito di individuare con esattezza il termine per il pagamento, considerato che per eventuali ritardi o carenze nel versamento sono previste sanzioni pecuniarie (art. 42 del T.U. *cit.*);

b) la quota relativa al costo di costruzione è determinata all’atto del rilascio, ma deve essere *corrisposta in corso d’opera “con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, non oltre sessanta giorni dalla ultimazione della costruzione”* (articolo 16, comma 3, del T.U. n. 380/2001). Anche in questo caso, agli eventuali ritardi conseguono le sanzioni previste dall’articolo 42 del testo unico.

Poiché, come osservato, lo svolgimento ordinario del procedimento preordinato all’emissione del permesso di costruire determina un’entrata patrimoniale per l’ente interessato, l’eventuale nascita di obblighi finanziari per *rimborsi* consegue al riscontro di particolari fattispecie, ciascuna delle quali è caratterizzata da peculiari elementi costitutivi che rilevano ai fini della soluzione dei quesiti posti dalla richiesta di parere, dunque richiede un autonomo esame.

L’analisi, pur limitata alle ipotesi più ricorrenti, muove dalla necessità di distinguere gli obblighi di rimborso riferiti a contributi di costruzione incassati nel periodo precedente al 1° gennaio 2018 ovvero in data successiva.

Giova ricordare, infatti, che l’articolo 1, comma 460, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (come modificato dall’articolo 1-bis, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, e dall’articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8), dispone che *“A decorrere dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all’acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell’ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l’insediamento di attività di agricoltura nell’ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubbliche. A decorrere dal 1° aprile 2020 le risorse non utilizzate ai sensi del primo periodo possono essere altresì utilizzate per promuovere la predisposizione di programmi diretti al completamento delle infrastrutture e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria dei piani di zona esistenti, fermo restando l’obbligo dei comuni di porre in essere tutte le iniziative necessarie per ottenere*

l'adempimento, anche per equivalente, delle obbligazioni assunte nelle apposite convenzioni o atti d'obbligo da parte degli operatori".

La giurisprudenza di questa Corte (*ex plur.*, Sezione regionale per il Lazio, deliberazione 23 maggio 2022, n. 61), esaminando il testo della disposizione, ha concluso che dal 1° gennaio 2018 i proventi da oneri di urbanizzazione hanno cessato di integrare entrate con destinazione generica a spese di investimento, *«per divenire vincolate a tutti gli effetti»*. Ha concluso, pertanto, che gli oneri di urbanizzazione *«accertati e incassati dopo il 1° gennaio 2018 fino alla data di segregazione patrimoniale rientrano nella massa attiva trasferita all'organo di liquidazione»*.

Peraltro, tenuto conto del testo della nuova disposizione, riferita in generale ai *“proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni”*, le predette conclusioni, se condivise, devono essere estese alle quote per costo di costruzione.

RIMBORSO DI VERSAMENTI PER CONTRIBUTI DI COSTRUZIONE ANTERIORI AL 1° GENNAIO 2018

12.1 Nonostante l'assenza di un'espressa previsione normativa, secondo la giurisprudenza amministrativa il contributo è strettamente connesso all'attività di trasformazione del territorio. Quindi, ove tale circostanza non si verifichi, il relativo pagamento risulta privo della causa dell'originaria obbligazione di dare, pertanto l'importo versato va restituito.

Di conseguenza, nel caso in cui il privato rinunci o non utilizzi il permesso di costruire, ovvero quando sia intervenuta la decadenza del titolo edilizio, sorge in capo alla pubblica amministrazione, *«anche ai sensi dell'art. 2033 o dell'art. 2041 c.c., l'obbligo di restituzione delle somme corrisposte a titolo di contributo per oneri di urbanizzazione e costo di costruzione e, conseguentemente, il diritto del privato a pretendere la restituzione»* (*ex plur.*, Consiglio di Stato, sez. II, sentenza 15 giugno 2021, n. 4633), con la sola eccezione dell'ipotesi in cui la partecipazione agli oneri di urbanizzazione costituisca oggetto di un'obbligazione non imposta *ex lege* ma assunta convenzionalmente, nell'ambito di un rapporto di natura pubblicistica correlato alla pianificazione territoriale.

Sul piano dogmatico, la fattispecie è ricondotta dalla giurisprudenza maggioritaria nell'alveo dell'indebito oggettivo, sul presupposto che risulta configurato da ogni ipotesi di mancata giustificazione dello spostamento patrimoniale.

Il diritto alla restituzione sorge anche ove il permesso di costruire sia stato utilizzato solo parzialmente. L'avvalimento solo parziale delle facoltà edificatorie comporta comunque il sorgere, in capo al titolare, del diritto alla rideterminazione del contributo e alla restituzione della quota calcolata con riferimento alla porzione non realizzata.

Al fine di individuare la gestione competente in caso di dissesto, occorre accertare se il fatto di gestione (rinuncia del privato a effettuare i lavori, interruzione degli stessi prima della conclusione, decadenza) si è concretizzato in un momento successivo al 31 dicembre dell'esercizio precedente a

quello rilevante. Infatti, ove ricorra quest'ultima ipotesi, sul piano economico il debito, sorto in corrispondenza del collegato onere, spetta agli organi della gestione ordinaria.

Si rileva che queste conclusioni trovano un ancoraggio testuale nell'esempio n. 19 del principio applicato concernente la *contabilità economico-patrimoniale* (all. 4/3 al Dlgs 118/2011), introdotto dal D.M. 1° settembre 2021, in cui si legge che “[a] seguito della rinuncia o interruzione dei lavori e della richiesta di restituzione delle somme già versate da parte di un privato, nel caso di previsione regolamentare e nel rispetto della stessa, effettuate le necessarie verifiche il Comune [...] in contabilità economico patrimoniale registra l'onere determinato dalla restituzione all'impresa dei permessi di costruire e il correlato debito”.

Per completezza, occorre segnalare che nel citato esempio n. 19 (che integra, giova ricordarlo, una fonte normativa), in apparente contrasto con gli orientamenti consolidati della giurisprudenza amministrativa, si stabilisce che, in caso di mancato utilizzo del permesso di costruire, “l'Amministrazione è tenuta alla restituzione solo in caso di previsione regolamentare”. Quindi, il diritto al rimborso appare condizionato all'emanazione di espressa disposizione regolamentare.

12.2 Il titolare del titolo abilitante può richiedere la restituzione di pagamenti eseguiti sulla base della domanda di contributi *in tutto o in parte non dovuti*.

In questi casi, la causa giustificativa dell'esborso è assente *ab origine* e risulta integrata una specifica fattispecie di indebito oggettivo (“*conditio indebiti sine causa*”), che legittima la ripetizione di quanto pagato ai sensi dell'articolo 2033 del codice civile.

Il debito conseguente all'*erroneo* versamento deve ritenersi spettante all'organo di liquidazione anche se la richiesta perviene successivamente al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, dal momento che la fattispecie da cui è sorto il debito correlato all'onere per la restituzione si è perfezionata in un momento anteriore.

12.3 Le azioni di ripetizione possono conseguire a provvedimenti *annullamento del permesso di costruire*, cui segua, in caso di già intervenuta edificazione – qualora non sia possibile la rimozione dei vizi delle procedure – la riduzione in pristino *ex art. 38 del T.U.*, con effetto analogo alla mancata trasformazione originaria del territorio. Anche in quest'ultimo caso il pagamento risulta privo della causa per effetto dell'evento sopravvenuto.

Al riguardo occorre ricordare che l'annullamento d'ufficio non ha carattere dovuto, ma è il risultato di un'attività discrezionale dell'amministrazione. Dunque, non deriva in via automatica dall'accertata illegittimità dell'atto, occorrendo una congrua motivazione in ordine alla sussistenza dell'interesse pubblico alla reintegrazione del preesistente stato di legalità per effetto dell'eliminazione del provvedimento.

Va inoltre ricordato che, ai sensi dell'articolo 21-*nonies* della legge n. 241/1990, il provvedimento amministrativo illegittimo può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse

pubblico, entro un termine ragionevole, che oggi – per effetto della modifica introdotta dall’articolo 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2025, n. 182 – non può essere superiore a sei mesi dal momento dell’adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici (salvi i casi previsti dal comma 2-*bis* del medesimo articolo).

Ciò posto, nei limiti in cui può prospettarsi l’eventualità in esame, con l’intervenuto rilascio del permesso e il collegato pagamento del contributo di costruzione l’operazione si era conclusa sul piano economico. Pertanto, ove il fatto di gestione (annullamento del permesso e – ove necessario – rimessione in pristino) si realizzi successivamente al 31 dicembre dell’esercizio anteriore a quello dell’ipotesi di bilancio, l’amministrazione del conseguente debito restitutorio spetta agli organi della gestione corrente.

RIMBORSO DI VERSAMENTI PER CONTRIBUTI DI COSTRUZIONE DAL 1° GENNAIO 2018

12.4 La rilevanza contabile delle diverse componenti del contributo di costruzione dovuto in caso di rilascio del permesso di costruire è stata a lungo esaminata dalla giurisprudenza valorizzando i commi 7, 7-*bis* e 8 dell’articolo 16 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, di cui, per comodità di lettura, si riportano i contenuti essenziali: *“Gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell’energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato. [...]. Gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell’obbligo nonché strutture e complessi per l’istruzione superiore all’obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate”*.

Tenuto conto delle richiamate disposizioni, la giurisprudenza contabile aveva ritenuto che le entrate riferite, in particolare, agli *oneri di urbanizzazione* presentassero la natura di *entrate in conto capitale a destinazione generica*, da contabilizzare nella parte del risultato di amministrazione *destinata* al finanziamento di investimenti, purché coerenti con l’elenco contenuto nell’art. 3, comma 18, della legge n. 350/2003.

Al contrario, le entrate incassate a titolo di *costo di costruzione* erano qualificate come libere da vincoli (anche generici), con la conseguenza che dovevano necessariamente riconfluire nel totale delle entrate per essere destinate a finanziare il totale delle spese.

Come ricordato, l’articolo 1, comma 460, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, nella versione vigente, ha dettagliato i possibili impieghi degli incassi a titolo di contributi di costruzione. Secondo la successiva giurisprudenza della Corte, per effetto della nuova disposizione dal 1° gennaio 2018 i

proventi da oneri di urbanizzazione (e, deve ritenersi, da costo di costruzione) devono considerarsi *entrate vincolate*.

Ai fini che qui rilevano si è, inoltre, concluso che i relativi importi rientrano, senza eccezioni, nella massa attiva trasferita all'organo di liquidazione (Sez. Lazio, del. 61/2022/PAR, *cit.*), ai sensi dell'art. 2-bis, comma 1, D.L. 24 giugno 2016, n. 113 (conv., con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160), che nel testo vigente attribuisce all'OSL *“l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata”*.

Le conclusioni cui giunge la pronuncia appena richiamata privilegiano il riferimento ai *“fondi della gestione vincolata”*, svalutando il riferimento ai *“residui attivi e passivi”*, sul presupposto che la *ratio* della norma sia di *«smobilitare una parte del risultato di amministrazione del bilancio in bonis (eliminazione dei fondi vincolati, con conseguente miglioramento del saldo) e, contemporaneamente, mettere a disposizione dell'Osl le risorse correlate, accrescendo la massa attiva; in tal modo, l'Osl procede al pagamento dei debiti della massa passiva con risorse ad alto tasso di liquidità - quali i trasferimenti vincolati per legge -, rinviando alla chiusura del dissesto la realizzazione o il finanziamento delle opere e dei servizi per cui le risorse vincolate sono state a suo tempo imputate al bilancio.*

In altri termini, il legislatore ha realizzato un meccanismo temporaneo di finanziamento del ripiano della massa passiva, distogliendo coperture vincolate, dando priorità alla liquidazione».

Le rilevanti conseguenze delle riportate argomentazioni non possono, in questa sede, essere approfondite come meriterebbero. Tuttavia, tenuto conto che la richiesta di parere è riferita a peculiari fattispecie di debito (da rimborso), ove si condivida l'individuata *ratio* dell'assegnazione all'OSL delle risorse vincolate, l'amministrazione dei debiti conseguenti alla richiesta di restituzione spetta alla relativa gestione purché ricorra l'ipotesi prevista dalla norma (residui già esistenti) o il caso di fondi ancora disponibili e da trasferire – o trasferiti – al predetto organo. In caso contrario, addebitare la particolare fattispecie alla gestione OSL appare in contrasto con i criteri generali di regolamento della sua competenza, oltre che in contrasto con l'obiettivo della disposizione.

13. RIMBORSI IN MATERIA DI CONCESSIONI CIMITERIALI

Sul piano generale, la concessione cimiteriale, ossia di aree o porzioni in cimitero pubblico, presenta la natura giuridica di concessione amministrativa di bene demaniale a persone fisiche o giuridiche, affinché ne usufruiscano per la collocazione dei defunti.

Più nel dettaglio, il provvedimento può avere innanzitutto per oggetto un'area di terreno (o di una porzione di edificio) in un cimitero pubblico di carattere demaniale (art. 824 cod. civ.), per edificarvi una tomba.

La concessione può, inoltre, riguardare un sepolcro già esistente perché costruito dalla medesima autorità amministrativa concedente. Spesso, nella pratica, gli enti locali procedono alla concessione

di vani murari ricavati o nell'interno di tombe, cappelle funerarie o altri appositi locali fuori terra, denominati "loculi".

La disciplina applicabile, attualmente costituita dalle norme del codice civile, del d.P.R. 10 settembre 1990, n. 285, delle leggi regionali e dei regolamenti di polizia mortuaria, regola – tra l'altro – le modalità di rilascio, la determinazione del canone di concessione e le relative vicende, compresa l'eventuale rinuncia e i casi di decadenza.

Inoltre, la pratica conosce anche i casi di deliberazioni di pubbliche amministrazioni con le quali, nell'ambito di operazioni di preventiva provvista delle risorse necessarie, si prevede il versamento, da parte dei soggetti che manifestino interesse al rilascio della concessione, di un contributo (variamente denominato) finalizzato alla costruzione dei loculi, da imputare – successivamente all'edificazione e al momento di formalizzare il provvedimento di concessione – all'importo del canone.

La realtà gestionale pone all'attenzione degli amministratori un'ampia serie di eventi concreti, che in questa sede non possono essere oggetto di una esauriente trattazione, peraltro non domandata dal Comune.

Sotto il profilo in esame la richiesta di parere formula un quesito aperto, con il solo limite della riferibilità a importi dovuti dall'ente a titolo di rimborso di *«somme versate a titolo di [...] contributo per concessioni cimiteriali»*.

Nella prassi amministrativa il termine "rimborso" è utilizzato per richiamare, genericamente, tutti i casi in cui l'ente pubblico è tenuto alla restituzione dell'equivalente monetario dell'importo a suo tempo versato, in conseguenza dell'inadempimento dell'obbligo di eseguire prestazioni ancora dovute ovvero perché risultino integrate altre fattispecie previste dalla legge o dai regolamenti (si pensi alla rinuncia alla concessione, immediata o comunque anticipata rispetto ai termini temporali previsti per la sua naturale scadenza, ovvero a errati versamenti).

Appare, quindi, opportuno esaminare alcune evenienze possibili, senza pretesa di completezza e sul presupposto – non rileva in questa sede – dell'esistenza di un debito legittimamente sorto in capo all'ente pubblico.

13.1 Può in primo luogo accadere che il Comune conceda a privati o a enti l'uso di aree per la costruzione di sepolture a sistema di tumulazione individuale, per famiglie e collettività, ovvero per impiantare campi di inumazione (articolo 90 del d.P.R. n. 385/1990, *cit.*), introitando un provento nella misura prevista dal regolamento e dalle disposizioni attuative.

In tal caso il diritto a un rimborso potrebbe derivare dalla scelta del beneficiario di rinunciare alla concessione, con conseguente retrocessione delle aree non utilizzate, le cui utilità rientrano anticipatamente nel patrimonio dell'ente.

Orbene, se l'atto di rinuncia è ricevuto in data successiva al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, va affermata la competenza della gestione ordinaria, poiché il generico collegamento con un precedente atto di concessione assume una portata meramente descrittiva.

Infatti, nella fase temporale anteriore l'amministrazione concedente, conferendo al concessionario il diritto di utilizzare l'area cimiteriale, ha conseguito un arricchimento patrimoniale – dato dall'incasso del corrispettivo – corrispondente a un vantaggio misurato da un corrispondente ricavo. Pertanto, la fattispecie ha interamente esaurito i suoi effetti sul piano economico. Quindi, al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, nel patrimonio dell'ente non doveva essere censito alcun debito, sorto solo successivamente e per effetto dell'atto di rinuncia alla concessione.

A identica conclusione si dovrebbe giungere nell'ipotesi – peraltro di rara evenienza – in cui, intervenuto l'incasso del provento nell'ambito della gestione pregressa, sopraggiungano, nelle more dell'adozione del provvedimento di concessione, la rinuncia e la conseguente richiesta di restituzione.

Anche in questo caso, infatti, il debito corrispondente all'obbligo di rimborso continuerebbe a sorgere nel periodo attratto alla competenza della gestione ordinaria, a fronte della liberazione dai vincoli alla piena disponibilità giuridica dell'area, conseguenti alla rinuncia del privato.

13.2 Le conclusioni raggiunte nel precedente paragrafo – competenza degli organi ordinari – possono essere estese al caso in cui il Comune disponga la *concessione di loculi già edificati*.

Invero, anche in tale evenienza l'Ente ha conseguito il vantaggio patrimoniale rappresentato dall'importo incassato, a fronte del quale ha registrato un ricavo, esaurendo la fattispecie.

Pertanto, sul piano economico il debito sorge *ex novo* nel momento in cui il beneficiario della prestazione retrocede il bene: se la sopravvenienza si colloca temporalmente nel periodo di competenza della gestione ordinaria, non può essere ricondotta nella massa passiva.

13.3 Una fattispecie solo in apparenza più complessa si realizza quando l'amministrazione intraprenda un percorso procedurale consistente nella richiesta, indirizzata agli interessati al rilascio del provvedimento, di "prenotare" (secondo moduli procedurali decisi dall'ente) la concessione di *loculi ancora da costruire*, concorrendo al finanziamento della loro edificazione, con il versamento di un contributo. Il versamento, di regola, è imputato a titolo di acconto al corrispettivo previsto per la formale concessione, che sarà richiesto successivamente all'edificazione.

Può accadere che il "prenotante" decida di rinunciare, presentando istanza di restituzione delle somme, successivamente al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato.

Sebbene l'accertamento di crediti conseguenti all'atto unilaterale di rinuncia, da parte del soggetto che ha versato l'acconto, possa incidere negativamente sulla provvista necessaria a finanziare la realizzazione dell'opera, il Collegio non è chiamato – come già sottolineato – ad approfondire la questione dell'esistenza dei requisiti cui è subordinata la nascita di un'obbligazione restitutoria.

In caso di accertata esistenza del debito, *non può ritenersi che esso confluisca nella massa passiva*, posto che l'arricchimento patrimoniale conseguente all'incasso dell'acconto è già intervenuto entro il termine di chiusura dell'esercizio precedente all'ipotesi di bilancio.

È vero che l'ente ha incassato l'acconto per una prestazione futura, quindi è tenuto ad adempiere un *obbligo*, e che la voce (D6) "acconti" compare tra i debiti dello schema di stato patrimoniale, ma si è già osservato che le norme rilevanti in materia di dissesto (articoli 252, comma 4, e 254, comma 3, TUEL; art. 5, comma 2 del D.L. n. 80/2004) valorizzano le regole della competenza economica ai soli fini dell'assegnazione dei *debiti finanziari* all'amministrazione ordinaria o liquidatoria, e che anche nel caso in esame il debito sorge per effetto della rinuncia, che comporta anche la liberazione dall'obbligo di assegnare il loculo da costruire.

A diversa conclusione dovrebbe pervenirsi nei casi di accertato *inadempimento* dell'obbligo del comune in data precedente al 31 dicembre dell'esercizio rilevante, dal momento che tutti gli elementi della fattispecie risulterebbero già concretizzati entro quel termine.

13.3.1 Gli atti amministrativi concretamente adottati dall'ente potrebbero avere *formalmente* attribuito una specifica destinazione alle entrate, straordinarie e non ricorrenti, versate dai cittadini quale "acconto" sull'importo dovuto per l'ottenimento di loculi cimiteriali ancora da costruire.

Le somme, in questi particolari casi, da accertare con riferimento allo specifico procedimento amministrativo, potrebbero acquisire la qualificazione di fondi a gestione vincolata (alla realizzazione dei loculi in questione).

In altri termini, nell'ipotesi in esame i proventi da concessioni cimiteriali non potrebbero più essere qualificati come risorse destinate a confluire nella parte destinata del risultato di amministrazione, in base al punto 3.10 dell'Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118 del 2011, secondo cui "[l]e entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento".

Si è già ricordato, con riferimento al debito da rimborso del versamento di oneri di urbanizzazione, che l'art. 2-bis, comma 1, D.L. 24 giugno 2016, n. 113 (conv., con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160), nel testo vigente, assegna l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata all'organo straordinario della liquidazione.

Poiché, per i profili in esame, riemerge con ogni evidenza la rilevanza delle questioni già esaminate in relazione all'ipotesi restitutoria riguardante versamenti effettuati a titolo di contributo di

costruzione dal 1° gennaio 2018, si rinvia alle osservazioni formulate sul punto nel precedente *par.* 12.4.

13.4 Deve, infine, ritenersi spettante all'organo di liquidazione la richiesta di rimborso dell'importo *erroneamente* versato per ottenere la concessione.

In questo caso, infatti, al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato sul piano economico risulta già sorto il debito, anche se il suo accertamento sopraggiunge in un momento successivo.

REGOLAMENTO DEI RAPPORTI TRA GESTIONE LIQUIDATORIA E ORDINARIA IN CASO DI ERRONEI PAGAMENTI

14. Come anticipato, l'applicazione delle previsioni di diritto positivo alle molteplici fattispecie che la concreta gestione pone all'attenzione degli organi dell'ente locale interessato, se solidamente ancorata ai principi della competenza economica, consente di risolvere agevolmente le incertezze interpretative continuamente emergenti.

Tuttavia, i controlli di legittimità-regolarità della Corte dei conti evidenziano con grande frequenza che, in passato, la mobile linea di confine tra le competenze dei soggetti della procedura di dissesto ha condotto gli organi della liquidazione o – più spesso – della gestione corrente a disporre la liquidazione di debiti non di propria spettanza.

Tali provvedimenti incidono in via diretta sul rispetto della *par condicio creditorum* e sugli equilibri economico-finanziari degli esercizi decorrenti da quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. Inoltre, generano pretese creditorie e conseguenti contrasti, rallentando le attività di liquidazione della massa passiva, che ordinariamente superano i termini di durata della procedura di risanamento di cui all'articolo 265 TUEL.

Ovviamente, in questa sede non sono considerati i pagamenti effettuati in "dolosa" violazione delle competenze previste, la cui illegittimità rileva ai fini della responsabilità contabile, civile o penale. Ad esempio, tale consapevolezza dovrebbe ritenersi assistere il compimento, da parte dei titolari di incarichi dirigenziali, di eventuali atti di "*amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata*", da tempo spettanti all'organo straordinario della liquidazione (*ex* articolo 2-bis, comma 1, del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, conv., con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, nel testo vigente).

Più in generale, non rilevano ai fini del parere i pagamenti disposti in carenza delle "*condizioni di legittimità della spesa*", che anche l'articolo 6, comma 7, del d.P.R. n. 378/1993 indica come presupposto per procedere al regolamento dei rapporti tra OSL e organi istituzionali.

Ciò posto, poiché i contenuti della richiesta di parere non consentono di trattare specifiche ipotesi, in questa sede è sufficiente tratteggiare, sul piano generale, le coordinate interpretative cui ispirare

la soluzione dei singoli casi di adempimento di debiti di altrui competenza, che – anche in ragione dei chiarimenti della più recente giurisprudenza contabile – dovrebbero progressivamente ridursi a isolate eccezioni.

Sul punto giova sottolineare che *de iure condito*, in assenza di puntuali norme applicabili a tutte le possibili ricorrenze (che, come osservato, sul piano sistematico dovrebbero considerarsi del tutto residuali), l'interprete, al fine di prevenire possibili lacune, deve anche ricorrere all'ausilio dei principi generali, consapevole che solo una disciplina legislativa di dettaglio sarebbe idonea a risolvere ogni contrasto.

15. Il pagamento, da parte dell'*organo straordinario di liquidazione*, di debiti estranei alla propria sfera di competenza appare un'eventualità di non frequente riscontro pratico, anche in considerazione della necessità che sussistano concretamente le "*condizioni di legittimità della spesa*".

In ogni caso, ove ciò accada, gli organi istituzionali sono tenuti a contribuire alla formazione della massa attiva per l'importo corrispondente.

Infatti, poiché l'articolo 6, comma 2, del d.P.R. n. 378/1993 già prevede che il fondo cassa risultante al 31 dicembre dell'esercizio precedente alla deliberazione del dissesto, rientrante nella massa attiva e per questo motivo da trasferire all'OSL, sia rettificato in aumento "*sulla base delle riscossioni dei residui attivi*" (in quanto di sua spettanza), la medesima *ratio* impone di versare gli importi corrispondenti ai pagamenti effettuati dal medesimo organo della liquidazione e che hanno determinato un equivalente fabbisogno sul piano della necessità di provvista perché non dovuti, trattandosi di debiti esclusi dalla massa passiva.

16. La frequenza con cui gli *organi istituzionali* dell'ente procedono all'estinzione di obbligazioni rientranti nella massa passiva risulta, nella prassi, sensibilmente più elevata.

Al di fuori dei casi di assenza delle condizioni di legittimità (pagamenti eseguiti in consapevole violazione delle regole di riparto ovvero per inescusabile negligenza), la predetta eventualità può riscontrarsi innanzitutto in ragione di un'erronea interpretazione delle ipotesi di esclusione dalla competenza dell'organo straordinario di liquidazione, ai sensi dell'articolo 255, comma 10, del TUEL.

Si pensi, in particolare, al pagamento di debiti derivanti da fondi a gestione vincolata o alla nota vicenda delle anticipazioni di liquidità contratte dagli enti locali prima del 31 dicembre dell'anno antecedente la dichiarazione di dissesto, che secondo la Sezione delle autonomie sono di competenza dell'organo straordinario di liquidazione, in quanto non rientranti nelle eccezioni elencate nella disposizione citata (*cfr.* del. n. 8/SEZAUT/2022/INPR, del 27 giugno 2022). Sebbene il Legislatore sia successivamente intervenuto, includendo a decorrere dal 2023 anche tali obbligazioni nelle eccezioni previste dall'articolo 255, comma 10, TUEL (art. 1, comma 789, L. 29 dicembre 2022, n. 197),

in relazione ai dissesti in corso al 1° gennaio 2023 i Comuni che avevano effettuato il pagamento delle precedenti rate di rimborso annuali, appunto ritenute non di loro spettanza, hanno rivendicato la restituzione dei corrispondenti crediti nei confronti degli organi della liquidazione.

La medesima evenienza – erroneo pagamento, da parte degli organi ordinari, di debiti assegnati alla gestione OSL – può conseguire alle peculiari caratteristiche del concreto accadimento, spesso di equivoca interpretazione alla stregua degli incerti criteri di selezione seguiti. Si pensi ai casi di obbligazioni da ripetizione di indebito o ingiustificato arricchimento.

16.1 Ove si accerti la sussistenza di taluna delle richiamate fattispecie, è *astrattamente configurabile una posizione di credito* dei soggetti titolari della gestione corrente nei confronti dell'organo di liquidazione, tuttavia ordinariamente da gestire solo sul piano della cassa.

Le indicate conclusioni sono imposte dall'attuale conformazione dei rapporti tra gli organi della procedura risultante dal quadro normativo complessivo. Infatti, come finora ampiamente sottolineato, il risultato ultimo dell'intera procedura è di restituire l'ente all'espletamento delle sue funzioni istituzionali in una situazione di ripristinato equilibrio finanziario.

In questa prospettiva, l'ordinamento risolve l'interferenza della procedura di liquidazione e risanamento con le (eventuali) procedure esecutive individuali privilegiando lo svolgimento della prima, secondo un'opzione che caratterizza in modo ancor più evidente la procedura fallimentare (oggi, di liquidazione giudiziale), poiché “[l]a finalità del legislatore appare chiaramente essere stata quella di deviare il soddisfacimento forzoso del credito dalla (ordinaria) esecuzione individuale verso una (speciale) procedura concorsuale di liquidazione ispirata (tra l'altro) al principio della *par condicio creditorum*” (Corte cost., *ex plur.*, sent. 21 aprile 1994, n. 155),

Dunque, il Legislatore, al fine di preservare la gestione ordinaria, introduce un invalicabile ostacolo normativo finanche alla tutela esecutiva dei crediti derivanti dalla gestione pregressa. Coerentemente, qualora le esigenze di salvaguardia dell'attività di (spesso faticoso) ripristino degli equilibri e di soddisfacimento dei bisogni della collettività amministrata, perseguite mediante l'indicata deviazione del soddisfacimento di quelle obbligazioni verso la procedura liquidatoria, siano vanificate dall'erroneo impiego di risorse destinate alla gestione corrente, appare pienamente aderente al sistema normativo prospettare l'esigenza che il relativo importo sia imputato – in tutto o in parte, a seconda della concreta fattispecie – alla gestione liquidatoria.

16.2 Il Regolamento offre puntuale conferma della prospettata ricostruzione sistematica, nella parte in cui prevede che il pagamento di residui passivi, se *anteriore* alla data di deliberazione di dissesto rilevi nei rapporti reciproci, erode il *fondo cassa* al 31 dicembre dell'esercizio precedente alla deliberazione – che concorre alla massa attiva – potenzialmente fino a concorrenza del fondo stesso; per l'eventuale quota eccedente tale fondo cassa, il credito rientra nella massa passiva ed è

espressamente assistito da prelazione (articolo 6, commi 2, lett. a), 3, lett. a) e 7, penultimo periodo, del d.P.R. n. 378/1993).

In concreto, gli effetti della prescrizione secondo cui l'importo corrispondente al pagamento di tali residui concorre – con diritto di prelazione – alla massa passiva solo per la parte eccedente la compensazione con il fondo cassa, rilevano nella seguente, limitata misura:

- l'OSL deve tenerne conto in sede di determinazione delle eventuali quote di riparto della massa attiva insufficiente (secondo la formula prevista a pag. 43 dello schema di piano di estinzione di cui all'allegato D) al d.P.R. 378/1993);
- dal punto di vista degli organi della gestione ordinaria, il reintegro dei fondi erogati non risulta immediato, in quanto collegato ai procedimenti di competenza dell'organo di liquidazione.

Appare opportuno sottolineare che l'articolo 5-bis, comma 2, del d.P.R. n. 378/1993 ammette la possibilità che nella massa passiva censita dal *piano di rilevazione* siano comprese anche le poste (espressamente qualificate come "*crediti del comune*") di cui al successivo articolo 6, comma 7, ultimo periodo, del medesimo decreto, ossia gli importi corrispondenti ai residui passivi "*pagati posteriormente alla data di deliberazione del dissesto*".

Tuttavia, quest'ultima disposizione si riferisce al caso-limite di un *erroneo* pagamento dei debiti di competenza dell'OSL da imputare alla responsabilità dei rappresentanti dell'ente, come reso evidente dalla circostanza che i rapporti con l'organo della liquidazione non sono regolati sul piano della cassa e, ove la massa attiva risulti insufficiente, resta "*a carico degli amministratori l'eventuale parte eccedente in caso di pagamento proporzionale*".

16.3 Come rilevato nel paragrafo che precede, i casi che fanno eccezione al regolamento per cassa dei rapporti tra gli organi dell'ente in dissesto sono positivamente circoscritti al pagamento di *residui passivi* (obbligazioni già presenti in bilancio e certamente rientranti nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione) intervenuto precedentemente alla data di dichiarazione del dissesto, per la parte non compensabile, ovvero in un momento successivo per fatto imputabile ai titolari della gestione ordinaria.

Qualora, invece, l'ente locale provveda al pagamento di debiti non integranti fattispecie di residuo passivo in ragione di oggettive incertezze interpretative, eventualmente indotte da mutevoli orientamenti amministrativi o giurisprudenziali, l'assetto naturale dei rapporti tra gestione ordinaria e liquidatoria, unitamente alle esigenze di tutela prioritaria degli obiettivi di risanamento del bilancio, impongono nuovamente di procedere al regolamento per cassa delle reciproche pretese. Pertanto, l'ente locale che intende esercitare la facoltà di rivendicare gli importi erroneamente versati potrebbe compensare il proprio credito nell'ambito della determinazione del fondo cassa da

trasferire o delle altre somme dovute, se non vincolate, ove risulti ancora tenuto alle relative erogazioni.

In assenza di una puntuale regolamentazione di tutte le possibili fattispecie, residua un'ipotesi critica ove manchi la possibilità di "compensazione", non potendo configurarsi una particolare ipotesi di prededuzione, che l'art. 6, commi 4 e 7, del d.P.R. 378/1993 prevede per i soli "*oneri di liquidazione*" (e, nella misura in cui la previsione risulti ancora applicabile tenuto conto delle sopravvenienze normative, per "*i debiti finanziati con entrate vincolate a norma di legge*").

Tuttavia, in tale fattispecie-limite, può trovare applicazione - attesa l'identità di *ratio* - la citata previsione di cui ai commi 2, lett. a) e 3, lett. a) dell'articolo 6 del Regolamento: la parte dell'importo pagato non compensabile con la cassa sarà inserita nella massa passiva, con la conseguenza che l'ente locale dovrà attendere che l'OSL provveda alle restituzioni compatibilmente con il pagamento dei creditori concorrenti.

16.4 Infine, è necessario puntualizzare che l'ordinamento non consente all'ente locale di accertare gli importi corrispondenti ai crediti vantati nei confronti dell'organo di liquidazione, né *a fortiori* di conservarli tra i residui attivi concorrenti alla determinazione del risultato di amministrazione.

Infatti, sul piano generale e come tradizionalmente riconosciuto, "*la riferibilità ex lege dell'attività del commissario all'ente, ancorché prevista espressamente soltanto per l'ipotesi di accensione del mutuo, è in realtà più generale e riguarda ogni attività (quali transazioni, alienazioni) che egli è autorizzato a compiere e che incida nella sfera di soggettività dell'ente, sicché - pur non essendoci un vera e propria perdita di capacità del debitore assoggettato alla liquidazione come nelle procedure concorsuali - c'è però la previsione di un (eccezionale) potere di agire del commissario che realizza in concreto un effetto simile*" (Corte cost., sent. n. 155/1994, *cit.*).

In altri termini, le gestioni contabili liquidatoria e ordinaria, sebbene separate, restano pur sempre riconducibili all'ente comunale.

Pertanto, qualora le vicende amministrative abbiano determinato la formazione di rapporti di debito-credito tra organi titolari di distinte competenze gestionali, ma con effetti comunque imputati a un solo soggetto giuridico, non trovano applicazione le regole della contabilità finanziaria armonizzata, con particolare riferimento alla rappresentazione delle risorse acquisite.

Si aggiunge che l'esclusione della configurabilità di atti di "accertamento" di entrate nei confronti dell'organo straordinario di liquidazione conseguirebbe comunque alla normale assenza dei requisiti cui la vigente normativa subordina l'accertamento (articolo 179 TUEL).

Infatti, in ipotesi di dissesto, il requisito dell'*esigibilità* - dal quale discende l'individuazione dell'esercizio di imputazione in bilancio - del presunto credito risulterebbe inevitabilmente

condizionato dai tempi con cui l'organo della liquidazione provvede ai pagamenti, a loro volta subordinati alle variabili (in primo luogo, quantificazione della massa attiva) connesse al progressivo avanzamento del procedimento di liquidazione.

Si aggiunge che nei casi di adesione alla procedura semplificata di accertamento e liquidazione dei debiti (*ex* articolo 258 TUEL), che ricorrono quasi costantemente nella prassi, non si riscontra neanche la condizione della *quantificazione certa della somma da incassare*, subordinata all'offerta formulata dall'OSL ai fini della definizione transattiva delle pretese e alla sua eventuale accettazione. Per questi motivi, l'eventuale registrazione delle somme in esame tra le entrate di competenza (e la successiva conservazione tra i residui) rischia di violare i principi di veridicità, attendibilità e correttezza del bilancio, alterando la consistenza del risultato di amministrazione.

In conclusione, appare in ogni caso auspicabile che, nel rispetto del principio di leale collaborazione, gli organi della procedura operino agevolando costantemente l'esercizio delle rispettive attribuzioni, perseguendo il comune obiettivo del superamento degli squilibri che hanno condotto alla dichiarazione di dissesto.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Campania esprime, nei termini di cui in motivazione, il parere in merito al quesito formulato dal Sindaco del Comune di Montemiletto.

SI DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura del responsabile della Segreteria Istituzionale del Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deciso nella Camera di consiglio del 17 febbraio 2026.

Il Relatore

Domenico Cerqua

Il Presidente

Alfredo Grasselli

Depositata in Segreteria il 30 marzo 2026

Il Direttore della Segreteria

dott. Giuseppe Imposimato