

# *I quaderni* di [www.paweb.it](http://www.paweb.it)

Approfondimenti di contabilità e gestione degli enti locali

# 5

Settembre 2021

## FONDO RISCHI POTENZIALI DA CONTENZIOSO

*Novità normative e orientamenti  
giurisprudenziali*

Patrizio Belli – Laura Pizzuti

***I quaderni***

*di*

www.paweb.it

Approfondimenti di contabilità e gestione degli enti locali

Direzione scientifica di: E. D'Aristotile

**FONDO RISCHI  
POTENZIALI DA  
CONTENZIOSO**

*Novità normative e orientamenti  
giurisprudenziali*

**Patrizio Belli - Laura Pizzuti**

Supplemento periodico di [www.paweb.it](http://www.paweb.it)

*Ogni mejo è mejo.*

*Grazie mamma per la tua saggezza romana*

*Patrizio*

*"..i comportamenti valgono più di mille parole"*

*Grazie mamma e papà, spero di essere per Arianna e Andrea lo stesso esempio di vita*

*Vostra figlia Laura*

## GLI AUTORI

**Patrizio Belli** – Dirigente di ragioneria di ente locale, docente in materia contabile, già autore di varie pubblicazioni CEL

**Laura Pizzuti** - Abilitata alla professione forense, dipendente di ente locale, dopo aver ricoperto specifiche responsabilità nell'ufficio studi e nell'attività di supporto all'Organismo di Revisione, riveste il ruolo di funzionario in materia tributaria

© Tutti i diritti sono riservati  
Riproduzione vietata

## QUADERNI DI PAWEB

**Approfondimenti di contabilità e gestione degli Enti Locali**

Supplemento mensile del periodico telematico [www.paweb.it](http://www.paweb.it)

**Direttore Scientifico**

E. D'ARISTOTILE



**Proprietario editore**

CEL Servizi S.r.l.

Via Spaventa, 16 - 66100 Chieti

[www.paweb.it](http://www.paweb.it) - e mail: [info@paweb.it](mailto:info@paweb.it)

Questo numero è stato chiuso  
in Redazione il 15 Settembre  
2021

*I testi dei provvedimenti pubblicati nel presente Quaderno non sono ufficiali. Per gli atti normativi, l'unico testo che fa fede è quello pubblicato a mezzo stampa sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana. Ogni autore è responsabile del contenuto del proprio elaborato e di eventuali diritti di terzi.*

*Per eventuali collaborazioni e/o contributi scrivere [info@cersel.it](mailto:info@cersel.it)*

## SOMMARIO

Introduzione.....	4
Impostazione dell'opera.....	4
1. La normativa e le prime pronunce di riferimento .....	5
1.1 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimenti testuali pag. 76-83/143-146) .....	8
2. Definizione di "passività potenziale" in materia di contenzioso – Grado di rischio .....	10
2.1 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimenti testuali da pag. 83 a pag. 93 e da pag 146 a pag. 148/da pag 27 a pag. 61).....	19
3. Documenti di programmazione – Nota Integrativa .....	20
3.1 Richiami ai contenuti del Prontuario .....	22
4. Gestione in corso di esercizio – Variazioni di Bilancio .....	22
4.1 Ulteriori note sul prelevamento dal Fondo rischi.....	24
4.2 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimento testuale da pag. 119 a 131) .....	24
5. Trattamento del Fondo in sede di Rendiconto.....	25
5.1 Ruolo dell'Organismo di Revisione Economico Finanziaria (OREF).....	30
5.2 Novità normativa in materia di gestione del fondo contenziosi nel Rendiconto.....	30
6. L'allegato a1) del Rendiconto elenco accantonamenti – Novità normativa .....	31
6.1 Soluzioni informatiche.....	34
Conclusioni.....	34
Appendice.....	35

## Introduzione

A distanza di quattro anni dalla pubblicazione del Prontuario “**Fondo Rischi Potenziali e altri Accantonamenti** – *Indicazioni Operative su costituzione, monitoraggio, gestione, uso e rendicontazione*” Edizioni CEL (novembre 2017) sembra utile tornare sull’argomento per dare conto di alcuni significativi aggiornamenti della normativa e, soprattutto, per riprendere i principali orientamenti della giurisprudenza intervenuta nel frattempo.

Il Prontuario mantiene ancora la sua validità complessiva, sia nell’impostazione, che nei contenuti. Vi facciamo pertanto ancora rinvio a beneficio di tutti gli operatori che ne volessero consultare l’articolazione delle indicazioni operative, per l’inquadramento dell’istituto giuscontabile e la gestione del fondo nelle fasi cardine delle dinamiche contabili: programmazione, gestione e rendicontazione.

La scelta della presente pubblicazione non è pertanto ricaduta sull’aggiornamento del Prontuario, ma sul formato del Quaderno di PA-Web, quale utile appendice.

Nelle pagine che seguono si ritrovano:

- una selezione ragionata di alcune pronunce della Corte dei conti sull’argomento, allo scopo di raccogliere e rappresentarne ai lettori i più significativi e costanti orientamenti giurisprudenziali, sempre preziosi per identificare quelle accortezze operative che sono necessarie per rendere corretti i complessi adempimenti e per rispettare la “ratio” dell’istituto giuridico-contabile;
- la disamina di alcune novità normative che non hanno modificato la disciplina dell’istituto, ma hanno aggiunto elementi complementari; nuovi obblighi che, semmai, sostanziano approcci di metodo funzionali al più corretto presidio del Fondo.

Si è concentrata l’attenzione sul tema/scopo più complesso e critico della costituzione del Fondo: **il contenzioso**.

Le altre ragioni di accantonamento sono state raramente trattate dalla Corte dei conti e non a caso. Sono connotate da dinamiche tecniche molto stringenti (indennità di fine mandato, perdite partecipate, rinnovi ccnl, etc.) con ridottissimi margini di apprezzamento discrezionale, tali da poter essere gestiti con automatismi e algoritmi inequivocabili, che non hanno richiesto numerosi e approfonditi interventi ermeneutici.

Le pronunce in materia di contenzioso in questi anni invece sono state molteplici. Non v’è qui la pretesa di esaustività e sistematicità della raccolta giurisprudenziale, che richiederebbe approfondimenti e impostazioni scientifiche ben più autorevoli. L’obiettivo è umilmente rivolto, in buona sostanza, a identificare l’evidenza di alcune ricorrenti attenzioni che la Corte, con pronunce delle Sezioni Regionali di Controllo e della Sezione delle Autonomie, pone sugli snodi critici fondamentali, da cui discendono comportamenti concludenti che ognuno degli operatori è chiamato a porre in atto.

## Impostazione dell’opera

La traccia logico-consequenziale seguita nel Prontuario resta valida, consentendo l’associazione dei nuovi contenuti del presente Quaderno che, pertanto, ne ripercorrerà l’articolazione in Capitoli, di volta in volta, dedicati all’inquadramento giuridico-contabile del Fondo, alle varie fasi, da quella della programmazione, a quelle della gestione e della rendicontazione.

Riportando le pronunce della Corte dei conti saranno evidenziate quelle “parole chiave” che esplicitano la corretta interpretazione e rimandano/esortano infine ad azioni concrete che sostanziano il rispetto della disciplina e il conseguimento delle relative finalità.

Ogni sezione richiama capitoli e paragrafi del Prontuario, così da consentirne una eventuale consultazione mirata.

Alcuni orientamenti della Corte dei conti hanno richiesto di porre questioni critiche e hanno sollevato la necessità di evidenziarne le difficoltà applicative.

Le novità normative sono di volta in volta affrontate nello sviluppo e nel corso dell'opera.

## 1. La normativa e le prime pronunce di riferimento

Giova riportare, come primo approccio al tema, le disposizioni del “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria” (allegato 4.2 del Dlgs 118/2011) che, al paragrafo 5.2 punto h) testualmente prevede: “...nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).

**È parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza” (Modifica prevista dal DM 1 agosto 2019).**

L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.

Gli orientamenti giurisprudenziali succedutisi dall'applicazione a regime dei principi della contabilità armonizzata (anno 2015) ad oggi sono molteplici e per lo più univoci.

Due pronunce della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, rispettivamente del 2016 e 2017, postulano degli enunciati, nella materia in trattazione, richiamati in successive deliberazioni assunte dalle Sezioni regionali di controllo della medesima Corte.

### Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 9/2016)

*“Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria introduce come fondo rischi nel caso in cui l’ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento delle spese. Essendo l’obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l’ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell’esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione, che dovrà essere accantonato per la copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. In occasione della prima applicazione del principio della contabilità finanziaria l’ente deve aver operato una ricognizione del contenzioso formatosi negli esercizi precedenti. Il principio contabile prevede che, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l’accantonamento annuale possa essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente. L’organo di revisione dell’ente deve provvedere a verificare la congruità degli accantonamenti. Resta fermo l’obbligo di accantonare, nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell’esercizio precedente. Anche nel caso del “fondo contenziosi” è richiesto, pertanto, un **monitoraggio costante** della sua formazione e della relativa **adeguatezza** per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. È accertato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l’ente l’insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell’anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL). La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del “fondo contenziosi”, curare particolarmente l’indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l’ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l’**incidenza** che il **contenzioso** in essere può avere **sugli equilibri attuali e futuri del bilancio** e della gestione e sulla capacità da parte dell’ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso”.*

### Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2017)

*“Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l’attuazione dell’art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266”, volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha peraltro sottolineato: “particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una **costante ricognizione** e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a **tutela degli equilibri di competenza** nell’anno in cui si verificherà l’eventuale soccombenza”.*



### Parole chiave

#### ➤ “**monitoraggio costante – costante ricognizione**”

Sono contenute in entrambi le delibere e ricorrono nelle successive pronunce. Sottolineano che al primo censimento delle cause, con relativa valutazione del grado di rischio in sede di prima applicazione dell'Armonizzazione, deve seguire dinamicamente un costante presidio dello stato di consistenza e di avanzamento dei contenziosi in essere.

I fenomeni che richiedono tale attività istituzionale sono:

- l'istaurarsi di nuovi giudizi che determina una nuova valutazione di rischio ed una eventuale predisposizione del necessario accantonamento;
- una diversa valutazione del grado di rischio sui contenziosi già considerati, con le seguenti ipotesi:
  - contenziosi per i quali è già stato effettuato l'accantonamento: fattori che in corso di giudizio inducono a mutare valutazione sul rischio di soccombenza e dunque a liberare le risorse accantonate;
  - contenziosi per i quali non è stato effettuato l'accantonamento: fattori che in corso di giudizio inducono a mutare valutazione sul rischio di soccombenza e dunque ad accantonare.

L'accantonamento per rischi da contenzioso non ha carattere “*forfettario*”, esso è fondato su puntuali valutazioni di merito da svolgere a valere su ogni singolo contenzioso. L'ente è tenuto, dunque, ad accompagnare con costanza le dinamiche dei giudizi. Lasciare accantonate risorse non più necessarie per intervenuti elementi che fanno venir meno la valutazione di soccombenza, significa sottrarre risorse alla spesa ovvero all'esercizio delle funzioni dell'ente. Al contrario, non accantonare risorse per nuovi contenziosi, o per intervenuta valutazione di elevato rischio di soccombenza su cause già note, per le quali non è stato originariamente effettuato accantonamento, espone al rischio di squilibri di bilancio, provocati dal sopravvenire di sentenze non presidiate per tempo.

La cadenza temporale con cui procedere al “**monitoraggio**” dipende molto dalle dimensioni dell'ente, cui si correla statisticamente il numero di contenziosi. Più grande è la dimensione, più frequente dovrà essere la verifica. Tutti gli enti, tuttavia, dovranno procedere almeno nelle seguenti fasi cardine dell'esercizio:

- in sede di elaborazione del Bilancio di Previsione Pluriennale;
- in sede di elaborazione del Rendiconto;
- in sede di verifica degli Equilibri ed Assestamento Generale.

Di sicuro, all'instaurarsi di un contenzioso con valutazione di significativa probabilità di soccombenza, che fosse altresì caratterizzato da elevata dimensione del “*petitum*”, occorrerà procedere tempestivamente a valutare le azioni propedeutiche all'accantonamento (contenimento della spesa), senza attendere le scadenze degli adempimenti sopra indicati.

#### ➤ “**tutela degli equilibri**” e “**incidenza del contenzioso sugli equilibri attuali e futuri**”

Anche in questo caso entrambe le pronunce ne fanno menzione. In merito a questo si richiama l'attenzione sull'art. 153, comma 4, del TUEL, a mente del quale “*Il responsabile del servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla **verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese**, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e **più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari** e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica. Nell'esercizio di tali funzioni il responsabile del servizio finanziario **agisce in***

**autonomia** nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica e tenuto conto degli indirizzi della Ragioneria Generale dello Stato applicabili agli enti locali in materia di programmazione e gestione delle risorse pubbliche”.

Esiste uno specifico onere (diritto/dovere) quindi che il legislatore ha attribuito al responsabile del servizio finanziario. È una funzione di rilievo che va certamente esercitata (anche) nel monitoraggio costante del contenzioso ed è altresì un ruolo protetto dalla norma che ne sancisce l'azione autonoma, nel rispetto della disciplina normativa e degli indirizzi della Ragioneria Generale dello Stato.

Non altre ingerenze possono influenzare gli obblighi di monitoraggio. Non altre dinamiche possono esimere dalle responsabilità per il mancato esercizio del dovere di verifica sul mantenimento degli equilibri e questo va sviluppato con valutazioni di competenza e di cassa, che proiettino anche in prospettiva futura, le conseguenze delle soccombenze in giudizio.

➤ **“adeguatezza”**

La pronuncia della Sezione delle Autonomie resa con la deliberazione n. 9/2016 reca questo concetto riferito alla consistenza del Fondo, che ci pare racchiudere sia l'esortazione al **“costante monitoraggio”**, sia il richiamo all'obbligo di valutazione della **“incidenza del contenzioso sugli equilibri”**.

Adeguatezza significa congruità rispetto ai criteri per la costituzione e l'aggiornamento del *quantum* accantonato.

Adeguatezza significa anche contestualmente certificazione di sostenibilità della consistenza dell'accantonamento, in un quadro prospettico di **mantenimento degli equilibri attuali e prospettici**.

Come evidenziato nel Prontuario (pag. 93) le valutazioni vanno sviluppate in approccio sinergico e di sistema con l'Avvocatura dell'ente, o di chi si occupa di contenzioso.

*Ex plurimis* si segnalano in argomento i richiami al “costante monitoraggio” nelle **Deliberazioni n.ri 116/2019 e 204/2019** della Sezione regionale di controllo della **Campania**.

### 1.1 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimenti testuali pag. 76-83/143-146)

La ricognizione del contenzioso dell'ente, in sede di prima applicazione, dovrebbe essere stata già effettuata e tuttavia, chi non l'avesse posta in essere (o l'avesse posta in essere solo parzialmente) è tenuto a realizzarla con la sistematicità che ad essa è connaturata.

In relazione ai tempi si suggeriscono le seguenti note.

Vi sono momenti dell'azione amministrativa e specialmente dell'esercizio finanziario che segnano scadenze cicliche. Queste occasioni richiedono un aggiornamento obbligato della banca dati nata dalla ricognizione. Ci si riferisce in particolare a:

- Elaborazione istruttoria della proposta di DUP e di bilancio di Previsione, con relativa nota integrativa secondo la metodologia descritta nei capitoli IV-V (da pagina 95 a 117 e pag. 151).

Il Principio applicato concernente la programmazione di Bilancio, allegato 4/1 del D.lgs 118/2011 al paragrafo 8.1 definisce i contenuti della sezione strategica (Se.S.) del DUP. La fonte normativa richiede che *“l'individuazione degli obiettivi strategici consegua ad un processo di analisi strategica delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica”*. Oggetto di approfondimento rispetto alle condizioni interne, in

questa sede interessano “*gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa*” (pag. 95-96).

Il Principio applicato concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del D.lgs. 118/2011- menziona il “fondo rischi potenziali” al paragrafo 5.2 denominato “*Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa*”. Il fondo rischi potenziali è collocato nella missione 20 programma 3 del Bilancio di previsione “*Altri fondi*”, sarà con il PEG che si potrà procedere a distinguere analiticamente il fondo in ragione della tipologia di accantonamento e di destinazione dello stesso. L'accantonamento al fondo deve essere effettuato nell'esercizio in cui si ha notizia del contenzioso in modo indipendente dalla valutazione sul momento di manifestazione dell'esito del giudizio (eccezione al principio della competenza finanziaria potenziata) (pag.104-111 e pag. 154).

Il paragrafo 9.11 del citato Principio della programmazione con il quale è stata introdotta la nota integrativa al bilancio di previsione, nel definire i contenuti minimi della nota integrativa richiede “*l'esplicitazione dei criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, gli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali...*”, “*l'elenco analitico delle quote accantonate al risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente*” e degli “*utilizzi delle quote*” predette, “*altre informazioni riguardanti le previsioni richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio*” (pag. 97-98 e pag. 152-153).

- Verifica degli equilibri di bilancio e assestamento generale con scadenza al 31 luglio di ogni anno ed eventuali ulteriori date definite dal Regolamento di Contabilità secondo la metodologia descritta nel capitolo VI (da pagina 119 a 131 e pag. 158-160 del Prontuario). Gli adempimenti del 31 luglio segnano un momento di ricognizione complessiva dei fenomeni che danno origine al Fondo rischi. Il passaggio in Consiglio al momento dell'approvazione degli equilibri e correlato assestamento generale è funzionale ad una verifica di congruità del Fondo (pag. 124). Quella sede è sicuramente idonea per assumere le decisioni che conseguono al manifestarsi in atto dei rischi per i quali è stato effettuato l'accantonamento. Tuttavia, in corso di esercizio il prelevamento dal fondo per fronteggiare l'esigenza di impegnare le somme accantonate al fine di sopperire alla necessità di intervenire tempestivamente a sentenze divenute esecutive o definitive è di competenza, ai sensi dell'art. 176 del TUEL, della Giunta. (pag. 129).
- Elaborazione del Rendiconto con relativo aggiornamento nel risultato di amministrazione secondo la metodologia descritta nel capitolo VII (da pagina 133-142). Le somme che rimangono stanziati a fine esercizio sono pertanto relative a contenziosi per i quali, in corso di esercizio e fino al suo termine, la potenzialità di rischio non si è ancora manifestata in atto. Il contenzioso non è giunto all'esito della sentenza, ovvero la sentenza non è definitiva ed esecutiva e la mancata manifestazione della sentenza esecutiva ha fatto sì che la somma non venisse prelevata dal “fondo” per essere allocata tra le spese effettive, impegnata e pagata (pag. 134). L'accantonamento in avanzo di amministrazione (Paragrafo 9.2 dell'allegato 4/2 del D.lgs. 118/2011) e la casistica dell'applicazione della quota accantonata in avanzo al bilancio di previsione sono oggetto di approfondimento testuale nella pagg. 135-141 e pagg. 162-164 del Prontuario.

In enti di maggiori dimensioni (comuni dai 40/50 mila abitanti) la gestione del contenzioso si svolge su numeri di maggiore rilievo e richiede attività gestionali diurne, nonché un aggiornamento dei dati più frequente secondo scadenze temporali da adattare alla singola realtà.

## 2. Definizione di “passività potenziale” in materia di contenzioso – Grado di rischio

Il paragrafo 5.2 punto h) del “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria” (allegato 4.2 del Dlgs 118/2011) non reca una definizione specifica di “**Passività potenziale**” che assista l’interprete in sede di applicazione delle disposizioni. Questo ha indotto la Corte dei conti a compiere un percorso ermeneutico che ha tratto spunti per analogia *iuris*, ovvero da fonti esogene, che consentissero di qualificare e delimitare l’area di significati correttamente ascrivibili alla fattispecie voluta dall’estensore del Principio.

### Sezione regionale di controllo della Basilicata (deliberazione n. 31/2021)

*Il principio della prudenza impone la definizione di una serie di adeguati accantonamenti nel risultato di amministrazione (punto 9, allegato 1, del D.lgs. n. 118/2011). In particolare il principio contabile 9.2 dell’allegato 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 individua tra gli accantonamenti il fondo spese e rischi dedicato alle passività potenziali e il principio 5.2 lettera h) dell’allegato 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 prevede la costituzione obbligatoria del fondo rischi contenzioso qualora, a seguito di controversia giudiziaria, sussista la significativa probabilità di soccombenza oppure si è in presenza di sentenza di condanna, non definitiva o non esecutiva, al pagamento di una somma di denaro.*

*La consistenza dell’accantonamento al fondo dev’essere tale da consentire l’eventuale pagamento degli oneri originati dai provvedimenti giudiziari, evitando così che impreviste passività incidano negativamente sugli equilibri di bilancio.*

*Questa Sezione raccomanda al Comune di adeguare l’importo del fondo rischi con una **motivata e puntuale analisi di ogni singola controversia** classificando le passività potenziali secondo i seguenti principi (v. deliberazioni Sez. controllo Campania n. 240/2017/PRSP, n. 7/2018/PRSP e n. 125/2019/PRSP, Sez. controllo Lazio n. 18/2020/PRSE, Sez. controllo Lombardia n. 69/2020/PRSE):*

*- passività probabile, con indice di rischio almeno pari al 51%, che impone un accantonamento almeno pari a tale percentuale. Vi rientrano le ipotesi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi e i giudizi non ancora decisi ma per i quali l’avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr. documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l’evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);*

*- passività possibile che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l’evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range di accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;*

*-passività da evento remoto, il cui indice di rischio è inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.*

*È questa un’operazione imprescindibile volta a garantire la corretta rappresentazione del risultato di amministrazione.*

### Sezione regionale di controllo della Sicilia (deliberazione n. 89/2021)

La sezione prospetta, sotto un profilo operativo, lo strumento suscettibile di applicazione pratica per realizzare fattivamente la costante ricognizione e monitoraggio del contenzioso ovvero “**monitorare la situazione dei giudizi pendenti attraverso l’istituzione del “registro del contenzioso”, nell’ambito del quale deve essere quantificato il rischio di soccombenza in percentuale, previo coinvolgimento dei responsabili dei servizi competenti e dei legali che curano il patrocinio dell’ente**”.

**Parole chiave**➤ **“principio di prudenza”**

Il principio della prudenza si applica ai documenti contabili di previsione e di rendicontazione, evidenziando che il bilancio finanziario mantiene la sua valenza autorizzatoria e la contabilità economico-patrimoniale, ai sensi della legislazione vigente, si affianca a fini conoscitivi. Nel bilancio di previsione, sia finanziario che economico, devono essere iscritte solo le entrate e i valori economici positivi effettivamente realizzabili nel periodo considerato; le spese e i valori economici negativi sono limitati alle risorse finanziarie iscritte in bilancio e al piano dei pagamenti programmato nel periodo di riferimento. Nei documenti contabili del rendiconto, il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale le entrate e i valori economici positivi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le spese e i valori economici negativi devono essere contabilizzati e, quindi, rendicontati, anche se non definitivamente realizzati. Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo delle valutazioni contabili del bilancio. Il suo mancato rispetto è pregiudizievole ad una rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.

➤ **“Registro del contenzioso”**

Il registro del contenzioso si sostanzia in uno strumento operativo di natura extracontabile a carattere ricognitivo nel quale sono elencate le controversie pendenti e la puntuale valutazione del rischio di ognuna di esse. L'adempimento presuppone l'intervento trasversale di più uffici coinvolti nel contenzioso sottoposto a valutazione. Sovente in sede di istruttoria la giurisdizione contabile chiede di fornire informazioni in merito alle modalità di definizione del Fondo con particolare riferimento alla valutazione del grado di rischio delle passività potenziali, nonché di trasmettere l'elenco delle controversie in essere con la stima della relativa soccombenza.

Trattasi dunque di uno strumento con forti utilità operative e significativa valenza istruttoria, ai fini della costituzione della consistenza complessiva del fondo, nonché del presidio (costante monitoraggio sopra richiamato) dello stato di avanzamento delle vicende dei contenziosi, con piena e motivata tracciabilità e rendicontabilità.

**Sezione regionale di controllo del Lazio (deliberazione n. 112/2020)**

*La valutazione della passività potenziale deve, pertanto, essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile e deve essere effettuata nel rispetto dei postulati del bilancio ed in modo particolare quelli di imparzialità e verificabilità (così, da ultimo, Sezione di controllo per il Trentino-Alto Adige/Südtirol-Sede di Trento, deliberazione n. 57/2019).*

**Parole chiave**➤ **“imparzialità e verificabilità”**

La Corte dei conti in questo caso non fa riferimento ai Principi Contabili Generali dell'allegato n. 1 al D.Lgs. n. 118/2011, bensì al documento dell'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) varato nel marzo del 2018 avente ad oggetto: Finalità e postulati del bilancio d'esercizio.

Al fine di rendere evidenti lo scopo e la *ratio* del richiamo della Corte, di seguito si riportano le definizioni dei postulati richiamati:

#### Imparzialità (neutralità)

*Il bilancio d'esercizio è un documento utile per una pluralità di soggetti, per cui si deve ispirare a principi contabili indipendenti ed imparziali; deve essere redatto nel rispetto dell'indipendenza e imparzialità.*

*Il carattere di neutralità (o imparzialità) deve essere applicato a tutto il procedimento di formazione del bilancio, **in particolar modo agli elementi che presentano criteri di soggettività**, quali la svalutazione del valore di magazzino per obsolescenza, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, la determinazione della vita utile degli impianti.*

#### Verificabilità

*L'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica, fornita nel bilancio deve essere **verificata attraverso la ricostruzione del procedimento contabile**, tenendo conto anche degli elementi soggettivi di valutazione.*

Posto che trattasi di postulati pertinenti i bilanci in regime di contabilità civilistica, l'esortazione della Corte dei conti va colta (ovvero raccolta e attuata) con riferimento alla necessità di esporre nei documenti di programmazione **iter e valutazioni istruttorie** che hanno condotto alla qualificazione dei fenomeni presi in considerazione (contenziosi), nonché alla conclusiva quantificazione dell'accantonamento, per il rischio potenziale di soccombenza nei giudizi.

Si precisa, inoltre, che anche tra i Principi Contabili Generali (allegato n. 1 del D.Lgs. n. 118/2011), figura il "**principio di verificabilità**" che, associato a quello di comparabilità, è così declinato dall'estensore della normativa: *Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere **verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito**. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria (principio della Verificabilità). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il **procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni** e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.*

### **Sezione regionale di controllo della Campania (deliberazione n. 240/2017)**

*Il concetto normativo di "**passività potenziale**", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che rinvia alla **scientia artis**, i cui contenuti possono ricavarsi dagli **standard nazionali e internazionali in tema di contabilità**, ed in particolare dallo **IAS 37** e dall'**OIC 31** (prima OIC n. 19). Si tratta di massime d'esperienza o elemento di fatto (semplici prassi, best practices o al massimo soft law) che concorrono a determinare il contenuto di un concetto elastico contenuto in una norma giuridica vera e propria (i principi contabili applicati del D.lgs. n. 118/2011).*

### **Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2017)**

*Il concetto di "**passività potenziale**", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli **standard nazionali e internazionali in tema di contabilità**, ed in particolare dallo **IAS 37** e dall'**OIC 31** (prima OIC n. 19) che costituiscono l'analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica. Si tratta, infatti, di **un'obbligazione passiva possibile** la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti, non totalmente sotto il controllo del Comune medesimo. Per altro verso, l'obbligazione si*

riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro; tale stato di incertezza è espresso algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato.

#### Parole chiave

##### ➤ “scientia artis” e “standard nazionali e internazionali”

L'istituto giuridico-contabile del “fondo rischi potenziali” ante riforma dell'Armonizzazione è sconosciuto al sistema della contabilità pubblica. Per questo la Corte dei conti rivolge la propria attenzione all'ambito degli standard nazionali e internazionali di contabilità tipicamente privatistica, dove è stata sviluppata un'approfondita conoscenza. È possibile dunque colmare la lacuna da subito evidente nel Principio Contabile al paragrafo 5.2 punto h), mediante il richiamo alla sistematizzazione sviluppata in materia dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) e dallo IAS (International Accounting Standards).

Riferirsi a tale “scientia artis” non è un obbligo espresso nella normativa, tuttavia l'indicazione della Corte è preziosa, poiché aiuta a risolvere le incertezze interpretative e a dotarsi di un sistema di valutazione/classificazione delle “passività potenziali” congruo, sperimentato, attendibile.

#### Sezione regionale di controllo della Campania (deliberazione n. 240/2017)

“...distinguendo **4 categorie di rischio**:

##### **i) debito certo. Indice di rischio 100%.**

*L'evento che si è consolidato in sentenza esecutiva, sebbene solo momentaneamente sospesa dal giudice;*

##### **ii) passività “probabile”.**

*Rientrano in tale definizione i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, o di giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'Avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza. Infatti, la passività potenziale è «probabile», secondo il Documento OIC n. 31, quando la previsione di verifica dell'evento è legato a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, cioè verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri, tali da meritare l'assenso di persona prudente. La definizione dello IAS 37 di «probabile» è ancora più pragmatica ed è utile per ricavare un indice matematico: si ritiene tale se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario («more likely than not»), cioè la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi; tradotto numericamente, presuppone un indice di rischio di verifica almeno pari al 51%, contro un 49% che non si verifichi. **Quindi se la valutazione di rischio è “probabile” si deve applicare “almeno” un tasso di accantonamento del 51%;***

##### **iii) passività «possibile».**

*Sempre secondo il Documento OIC n. 31, è tale la passività per cui il grado di avveramento dell'evento che la può generare è inferiore al probabile; per lo IAS 37 il grado di «possibile» ricorre se è più verosimile che il fatto non si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto non si verifichi è maggiore della probabilità che si verifichi (un 51% che non si verifichi contro un 49% che si verifichi, un 52% contro un 48% e così via). **Quindi il range di accantonamento potrebbe essere da un massimo del 49% fino ad un minimo che si determina in base alla soglia del successivo criterio di classificazione.** Anche in questo caso, gli Uffici hanno adottato un criterio “de minimis”, **individuandolo nel 10%**. Si tratta, infatti, della soglia al di sotto del quale, l'importo è per prassi (in questo caso un fatto notorio) considerato, in contabilità economica,*

“remoto”. Si aggiunge, tra l'altro, che è una percentuale che può ragionevolmente e utilmente liquidare le spese di giustizia sostenute e anticipate fino a decisione sulla soccombenza;

**iv) passività da evento «remoto».** L'evento generativo ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia potrà accadere molto difficilmente. Nella prassi, come si diceva, si ritiene remoto un evento quando la probabilità che si verifichi è stimata inferiore al 10%. **In questi casi l'accantonamento previsto è zero.**

### **Sezione regionale di controllo del Veneto (delibera n. 319/2018)**

Il concetto di “**passività potenziale**”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19) che costituiscono l'analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica. Si tratta, infatti, di un'obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti, non totalmente sotto il controllo del Comune medesimo. Per altro verso, l'obbligazione si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro; tale stato di incertezza è espresso algebricamente dal **c.d. coefficiente di rischio**, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. **Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale** (il cui ammontare emerge come determinato) **si determina l'accantonamento.** Nello stesso senso si può citare l'IPSAS n. 19, § 20 e ss. A conferma della sintonia sul concetto di passività potenziale elaborato dalla perizia professionale (e codificato negli IAS e OIC e IPSAS) e principi contabili applicati (norme giuridiche a tutti gli effetti), si può richiamare la disciplina prevista per l'accantonamento per lo specifico rischio “spese legali”, vale a dire per fare fronte agli oneri previsti da «contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva», che poi confluisce nel fondo rischi e spese, come sopra illustrato (All. 4/2, § 5.2. lett. h del D.lgs. n. 118/2011). In tali casi, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi. A tal fine, anche in relazione alle risultanze istruttorie, diviene assolutamente necessario accantonare le somme relative ai fini della costituzione del fondo rischi, sia per la significativa probabilità di soccombere, che, a maggior ragione, per l'esistenza di sentenze non definitive e non esecutive in cui l'ente sia condannato al pagamento di spese.

### **Sezione regionale di controllo della Campania (deliberazione n. 47/2019)**

In proposito si rammenta che concetto normativo di “passività potenziale”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che rinvia alla scientia artis, i cui contenuti possono ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19). Si tratta di massime d'esperienza o elemento di fatto (semplici prassi, best practices o al massimo soft law) che concorrono a determinare il contenuto di un concetto elastico contenuto in una norma giuridica vera e propria (i principi contabili applicati del D.lgs. n. 118/2011). Secondo tali fonti, la passività potenziale è un'obbligazione passiva eventuale: - il cui titolo si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio; - ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro: detto in altri termini, l'insorgenza contabile dell'obbligazione dipende dal verificarsi di uno o più eventi futuri e incerti, sottratti al pieno controllo del debitore (potenziale). Nel medesimo tempo, tale stato di incertezza può essere espresso algebricamente dal **c.d. coefficiente di rischio**, che deve essere **stimato dal soggetto che redige il bilancio** in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, **moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale** (il cui



ammontare, riferendosi ad una situazione attuale, emerge come determinato) è possibile dare una **rappresentazione numerica “attualizzata” della passività potenziale**, sulla base della quale si determina un accantonamento in bilancio a copertura delle eventuali future perdite finanziarie e/o economiche. Che il concetto di passività potenziale e di quantificazione del FR, così elaborato dalla perizia professionale, coincida con quello dei principi contabili applicati (norme giuridiche a tutti gli effetti), è confermato dalla disciplina specifica prevista per l'accantonamento per il rischio “spese legali”, vale a dire per fare fronte agli oneri previsti da «contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva», che poi confluisce nel fondo rischi e spese, come sopra illustrato (All. 4/2, § 5.2. lett. h del Dlgs. n. 118/2011).

#### Parole chiave

- **“coefficiente di rischio” e “rappresentazione numerica “attualizzata” della passività potenziale”**

La Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 14 del 2017, come abbiamo visto, allo scopo di qualificare il concetto di “significative probabilità di soccombenza” contenuto nel “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria” (allegato 4.2 del Dlgs 118/2011) al paragrafo 5.2 punto h), suggerisce di ancorare la valutazione del rischio ai principi sanciti in materia dall'OIC e dallo IAS.

Le pronunce appena sopra riportate si spingono oltre. La giurisprudenza citata sostiene una quadripartizione dei valori di rischio:

- certo = 100%
- probabile > 50%
- possibile =< 50% e > 10%
- remoto =< 10%

Vi si aggiunge il rischio “**certo**” che si riferisce a un evento che si è consolidato in **sentenza esecutiva**, sebbene solo **momentaneamente sospesa** dal giudice.

Per le altre voci della classificazione si ripercorre la tripartizione del rischio in probabile/possibile/remoto, come indicati dall'OIC e dallo IAS.

A questa suddivisione viene innestata una modalità di calcolo del “*quantum*” da accantonare, che potremmo definire “*proporzionalistica*”. Si applica infatti un così detto “**coefficiente di rischio**” a mente del quale, la ragione proporzionale di rischio di soccombenza espressa dall'avvocato che patrocinia per conto dell'amministrazione il singolo contenzioso, diventa la funzione matematica da applicare al “*petitum*” in giudizio, così da poter quantificare la somma da accantonare.

A titolo di esempio: in una causa in cui il *petitum* della controparte, a carico dell'ente, fosse pari a € 1.000,00 e la valutazione di rischio di soccombenza fosse 55%, (dunque **probabile**) si dovrebbe procedere ad accantonare la somma di € 550,00.

Parimenti, anche quando il rischio di soccombenza fosse valutato dall'avvocato (solo) “**possibile**”, ovvero minore del 50% e fosse dunque pari al 40%, si dovrebbe procedere ad accantonare la somma di € 400,00.

Non si provvederebbe ad alcun accantonamento, solo quando la valutazione del rischio si attestasse al di sotto della soglia del 10% (rischio “**remoto**”).

Si procederebbe così ad una **“rappresentazione numerica “attualizzata” della passività potenziale”**.

## Questioni critiche

L'autorevole approccio metodologico suggerito dalla Corte dei conti non appare privo di criticità, applicative.

L'introduzione del coefficiente di rischio alla quantificazione dell'accantonamento sembra orientata a soddisfare due rilevanti esigenze:

- identificare una modalità di calcolo del quantum da accantonare, mediante applicazione di un algoritmo puramente matematico e, per questo, da considerarsi tecnicamente inoppugnabile;
- estendere prudenzialmente l'accantonamento alla fascia dei contenziosi con rischio di soccombenza anche (solo) "**possibile**", andando così a coprire, sia pure parzialmente, aree di rischio forse non "*significative*", come richiederebbe il Principio Contabile al paragrafo 5.2 lett. h) e comunque presenti.

Posta tuttavia l'incontestabile utilità dell'indirizzo della Corte che suggerisce di avvalersi della "**scientia artis**" sviluppata in ambito di contabilità aziendale, con applicazione dei "principi" OIC e IAS, di seguito si evidenziano alcuni ordini di problemi nell'innestare un fattore di calcolo del Fondo, così meramente proporzionalistico.

## La valutazione di rischio dell'avvocato patrocinante

In merito all'espressione della valutazione sul rischio da parte del legale patrocinante si segnala l'innovazione introdotta con la Legge n. 124 del 4 agosto 2017. L'articolo 1 comma 141, sub 6, lett. d) ha modificato l'articolo 13, comma 5, della legge n. 247/2012 (legge professionale), sopprimendo dalla seconda parte del comma 5 le parole "a richiesta". La modifica ha reso **obbligatorio per l'avvocato la presentazione del preventivo** in forma scritta. Il professionista è dunque tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza, a rendere noto al cliente il livello della complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili, dal momento del conferimento alla conclusione dell'incarico. L'obbligo, pieno e diretto, di fornire le informazioni contemplate dalla norma, sembra finalizzato alla preventiva ed attendibile definizione soprattutto dell'onere che il cliente dovrà sostenere a titolo di corrispettivo dell'incarico di patrocinio. Eppure, anche se solo incidentalmente, "rendere noto il livello della complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili", è un'attività che comprende nel proprio perimetro elementi fondanti la "**valutazione del grado di rischio di soccombenza**".

Ne consegue che, se da una parte tale obbligo di valutazione a carico dell'avvocato patrocinante è ormai pacifico, dall'altra occorre precisare che l'obbligazione del legale patrocinante è "**di fare**" e non "**di risultato**". Gli avvocati incaricati, per esperienza operativa maturata, potrebbero manifestare resistenze ad esprimere formalmente la valutazione sul "grado di rischio". La valutazione richiesta non impegna il legale e non modifica la natura giuridica né il contenuto del rapporto contrattuale che intrattiene con l'ente. L'informazione sul grado di rischio ha rilievo istruttorio fondante la decisione sull'accantonamento. Difficile ometterne l'acquisizione, senza rischiare di inficiare per carenza di motivazione la scelta di procedere, o non procedere, ad accantonare. Ma questo non può rendere il legale patrocinante responsabile degli effetti prodotti dalla causa sul bilancio dell'ente e, pertanto, anche allo scopo di evitare comportamenti distorsivi, appare più efficace chiedere ed ottenere una valutazione, dove, senza una quantificazione di dettaglio numerico, si precisi se il rischio di soccombenza sia da considerare Probabile, Possibile o Remoto, proponendo al legale la scelta sulla seguente declaratoria:

- **Probabile > del 50%**: L'accadimento della soccombenza è ritenuto più verosimile piuttosto che il contrario (cioè non meramente eventuale), in base a motivi ed argomenti oggettivi e attendibili, ma non certi. Opinione probabile è quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente;
- **Possibile < al 50% e > al 10%**: La soccombenza dipende da un'eventualità che può o meno verificarsi; ossia il grado di accadimento dell'evento futuro è inferiore al probabile. Si tratta

quindi di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di sopravvenienza cioè la probabilità che il fatto non si verifichi è maggiore della probabilità che si verifichi;

- **Remoto = < al 10%:** Qualora la soccombenza ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali.

Le definizioni sono espressamente tratte dalla definizione dell'OIC. Molto più difficile e pertanto anche meno attendibile, sarebbe l'espressione di un valore puntuale all'interno del range di ognuna delle categorie di rischio.

### Applicazione pratica

I fattori determinanti nel contenzioso si concentrano sulla fondatezza giuridica delle pretese contrapposte e più raramente danno luogo, in sentenza, a definizioni proporzionali per quote.

La soccombenza, quando interviene, il più delle volte condanna alla corresponsione della sorte capitale, oltre eventuali ulteriori oneri. Avere accantonato una quota percentuale di tale importo, in ragione di valutazioni attinenti il grado di validità/solidità delle ragioni della controparte, poste in relazione a quelle dell'ente, apre comunque alla necessità di reperire l'ulteriore quota mancante, fino a concorrenza del dovuto.

Certo, si potrebbe obiettare che gli accantonamenti per i contenziosi con percentuale inferiore al 50% offrono una "riserva" di risorse, cui attingere, al momento in cui, ragionevolmente, non si verificherà la soccombenza. Resta il fatto che la dinamica di gestione amministrativa e contabile (per lo più costituita dall'aggiornamento di elenchi extra-contabili dei contenziosi) risulterebbe complessa, per:

- tempistica di manifestazione in atto dei giudizi, non necessariamente coincidente (contenziosi vinti che danno luogo a svincolo di risorse – in relazione con – contenziosi persi che necessitano comunque di risorse aggiuntive rispetto all'accantonato);
- rapporto quantitativo tra la consistenza delle somme accantonate per rischi di soccombenza inferiore al 50% e maggiori oneri potenzialmente derivanti dal mancato accantonamento totale sui contenziosi con rischio maggiore del 50% (le dimensioni finanziarie potrebbero essere considerevolmente differenti, in eccesso o in difetto);
- continua necessità di compensazioni (non solo extra-contabili) tra maggiori oneri non contemplati nell'originario accantonamento e minori oneri derivanti da accantonamenti su contenziosi con buone possibilità di vittoria;
- serie perplessità sul corretto accantonamento, a fronte di contenziosi il cui grado di rischio si dovesse approssimare a quella soglia del 10%, al di sotto della quale è esclusa la necessità di accantonare (in altre parole: se la percentuale di rischio di soccombenza fosse il 15 o anche il 20%, apparrebbe corretto all'operatore vincolare tali risorse, sottraendole alle politiche dell'amministrazione?).

Appare ragionevole, proprio in ossequio all'indirizzo sussunto dalla Corte dei conti di avvalersi dei criteri dell'OIC e dello IAS, fissare la soglia spartiacque a quel **50%** che segna la differenza tra soccombenza "probabile" e "possibile", sostanziando il concetto di "significativa probabilità di soccombenza" enunciato dal paragrafo 5.2 lett. h) del Principio Contabile (all. 4/2 D.Lgs. n. 118/2011).

Anche per gli avvocati patrocinanti sarà sicuramente più agevole e più prudentemente motivabile la necessità o, al contrario, la non necessità di procedere con l'accantonamento.

Restano da risolvere quei casi in cui il grado di rischio di soccombenza, pur attestandosi in prima analisi al di sotto del 50%, si colloca comunque in una valutazione con alee che ne possono ribaltare l'esito.

Per queste casistiche viene in soccorso l'esortazione al "**costante monitoraggio**" (sopra trattato), che la stessa Corte dei conti ribadisce con orientamento consolidato e che non ha ad oggetto solo il sopravvenire di nuovi contenziosi, bensì può/deve riguardare anche quelli già valutati,

per i quali lo sviluppo del giudizio ben può evidenziare l'emersione di elementi che ne facciano mutare l'apprezzamento in termini di passaggio da rischio meramente "possibile" a "probabile", con conseguente tempestivo accantonamento della provvista finanziaria (originariamente non prevista) prima che l'esito negativo si manifesti.

### Il "debito certo"

Merita qualche breve nota di commento il così detto "debito certo", che viene menzionato nelle pronunce, come riferito a sentenze la cui **esecutività** è stata solo **sospesa**.

In argomento è giusto il caso di segnalare:

- trattandosi di conclusione del contenzioso, si presume che l'accantonamento sia già stato fatto al momento dell'istituzione dello stesso (ove ne fosse stato valutato un elevato rischio di soccombenza);
- ne discende che appare singolare farne derivare la necessità di accantonamento (si renderebbe necessario, solo se non fosse stato fatto per tempo);
- è una categoria di valutazione del rischio non menzionata nelle fonti OIC e IAS, prese a riferimento dalla Sezione delle Autonomie.

Più correttamente, in luogo di aggiungere una voce alla classificazione del grado di rischio di soccombenza, occorre precisare che la sospensione dell'esecutività non rende necessario procedere agli adempimenti di riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio di cui all'art. 194 comma 1 lett. a) del TUEL.

Verosimilmente dunque, si procederà in tal senso, allo spirare del termine della sospensione, attingendo all'accantonamento già disposto in precedenza, ovvero procurando contestualmente la provvista finanziaria, ove non fosse stata oggetto di formazione all'istaurarsi del contenzioso.

### Sezione regionale di controllo della Sicilia (deliberazione n. 89/2021)

*Il Collegio rileva la presenza di un fondo contenzioso non correttamente calcolato e non proporzionato (in eccesso) rispetto ai rischi di soccombenza ed invita l'Ente:*

*1) a monitorare la situazione dei giudizi pendenti attraverso l'istituzione del "registro del contenzioso", nell'ambito del quale deve essere **quantificato il rischio di soccombenza in percentuale (%)**, previo coinvolgimento dei responsabili dei Servizi competenti e dei legali che curano il patrocinio per conto dell'Ente;*

*2) accantonare nel medesimo fondo rischi la somma corrispondente all'importo complessivo del rischio di soccombenza che emergerà dalla predetta analitica ricognizione, rappresentando che non costituisce una corretta modalità gestionale (oltre che contabile) l'accantonamento dell'intero importo del petitum dei singoli giudizi, anche perché viene temporaneamente resa indisponibile una **somma eccedente il rischio** (ove correttamente quantificato), che potrebbe essere utilizzata per altre attività di interesse pubblico.*

#### Parole chiave

- **"somma eccedente il rischio"**

Sempre in tema di metodo per la quantificazione del rischio, la pronuncia della Sezione Sicilia n. 89/2021, oltre all'interessante "registro del contenzioso" sopra evidenziato e commentato, fornisce un'ulteriore preziosa indicazione. L'applicazione del principio di "prudenza" salvaguarda prospetticamente gli equilibri nella gestione delle risorse, stimolando ad accantonare provviste finanziarie, per eventi futuri che ne potrebbero alterare la tenuta. Il fondo rischi da contenzioso ne rappresenta sicuramente uno strumento attuativo efficace. Occorre tuttavia contemperare tale approccio, con la natura e le finalità di pubblico servizio cui è chiamato l'ente. Eccedere nella

quantità dell'accantonamento, ci ricorda la Corte, non costituisce una corretta modalità di gestione, poiché viene temporaneamente resa indisponibile una quota di risorse, che potrebbero essere utilizzate per le *altre* attività di interesse pubblico. Ciò significa che operare gli accantonamenti è un'azione di "interesse pubblico", tuttavia, parimenti, lo sono le funzioni che l'ente è chiamato a svolgere sul territorio amministrato. In altri termini generare un'eccessiva riserva ritarda l'impiego di risorse a beneficio dei servizi da rendere alla comunità.

Si segnala che il comune in questione ha effettuato accantonamento, indistintamente, per il *petitum* tutti i contenziosi in essere, senza fare alcuna valutazione del grado di rischio. Di qui ne è scaturita la censura della Corte, che segnala, potremmo dire, il confine opposto ad un comportamento imprudente.

In merito alla quantificazione della somma da accantonare, da fare mediante applicazione del coefficiente percentuale del grado di rischio indicato dal legale patrocinante, che pare orientamento in via di consolidamento da parte delle Sezioni Regionali della Corte, si è detto sopra, segnalandone alcune criticità applicative. Queste sono a disposizione della riflessione e delle valutazioni degli operatori cui è rivolta la presente pubblicazione.

## **2.1 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimenti testuali da pag. 83 a pag. 93 e da pag 146 a pag. 148/da pag 27 a pag. 61)**

La raccolta sistematica delle informazioni conduce a compilare e aggiornare elenchi delle cause in corso. La costituzione di una banca dati del contenzioso potrebbe essere organizzata in ragione del grado di rischio dal quale discende l'obbligo dell'accantonamento al fondo rischi. Pare utile suggerire che l'Avvocatura e la Ragioneria condividano alimentazione e presidio della banca dati in questione. Il Prontuario propone un format di schede (censuaria-informativa) suddivise in due sezioni, anagrafica-legale e contabile, contenente la prima, informazioni di base e valutazioni di merito sulla causa in corso e la seconda informazioni contabili.

Sulla valutazione del grado di rischio il Principio – allegato 4/2 del d.lg.118/2011 - non fornisce indicazioni di dettaglio operative utilizzabili ma solo un astratto criterio di valutazione. Alla lettera h) del paragrafo 5.2, il contenzioso per dare fondamento all'accantonamento deve avere significative probabilità di soccombenza. Null'altro viene in soccorso per circoscrivere il valore da attribuire alle parole significative probabilità. Nel capitolo I del Prontuario si è sviluppato un richiamo al "trattamento contabile delle passività potenziali nel diritto contabile interno", prendendo in considerazione la normativa e gli orientamenti seguiti nella predisposizione e gestione dei bilanci economico-patrimoniali. Secondo il contenuto attuale dell'OIC 31 (Organismo Italiano Contabilità) destinato alle società che redigono bilanci in base alle disposizioni del codice civile è possibile formulare una definizione di carattere generale di passività potenziale "per passività potenziale si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data di bilancio caratterizzata da uno stato di incertezza che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri potranno caratterizzarsi in una perdita di impresa". Le passività potenziali rappresentano quindi passività connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro. A differenza ed integrazione della disciplina codicistica (art. 2424 bis c.c.), l'OIC distingue gli eventi futuri dai quali dipende la verifica della condizione pendente, in base al loro grado di avveramento. Più precisamente detti eventi vengono classificati in probabili, possibili o remoti. Gli standards internazionali, ossia i principi predisposti dall'International Accounting Standards Board, allo IAS 37 qualifica l'evento futuro in termini quantitativi, sulla base delle comuni regole di esperienza, in probabile (superiore al 50%), possibile (inferiore al 50 e superiore al 10%) e remoto (inferiore al 10%). Tra la casistica di passività potenziali presenti nella realtà economica attuale il paragrafo 5.2 lett. h) dell'all. 4/2 si riferisce a passività a seguito di contenzioso in cui le probabilità di soccombenza sono significative o di **sentenza non definitiva e non esecutiva** di condanna alle spese (e decreto

ingiuntivo non esecutivo che seppur non espressamente citati dal principio contabile si ritiene possano essere annoverati).

Di seguito si riporta una tabella riassuntiva delle definizioni di sentenza definitive e non definitive:

SENTENZA	DEFINITIVA	NON DEFINITIVA
di "merito"	è il normale modo in cui si conclude il processo di cognizione	<ul style="list-style-type: none"> <li>° di condanna generica che accertano l'esistenza del diritto e alle quali deve seguire la sola pronuncia di quantificazione; l'ipotesi tipica è quella della sentenza parziale che definisce <i>l'an debeatur</i> riservando al proseguo del giudizio il <i>quantum</i>;</li> <li>° nonché quelle che affrontano delle questioni preliminari o pregiudiziali di merito</li> </ul>
di "rito"	si ha quando il giudice ha riscontrato il difetto di uno o più presupposti processuali o delle condizioni dell'azione	non definiscono il giudizio, limitandosi a disciplinare aspetti su questioni pregiudiziali al processo

E' necessario evidenziare che il principio contabile richiama la presenza di una sentenza esecutiva a prescindere dal fatto che essa lo sia provvisoriamente o definitivamente (art. 382 cpc).

Procedendo per esclusione e guidati dalla *ratio* della norma di riferimento, si ipotizza la possibilità di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'accantonamento alla sentenza generica di condanna. Si tratta di sentenza di merito non definitiva e priva di provvisoria esecutività in quanto non idonea ad essere oggetto di esecuzione forzata. Solo in tal caso parrebbe configurarsi la significativa probabilità di essere condannato al pagamento di somme di denaro. La stima sull'entità dell'accantonamento potrebbe risultare non agevole, ma il valore dispositivo della pronuncia giurisdizionale induce a ritenere che si debba procedere ad alimentare il Fondo rischi potenziali.

### 3. Documenti di programmazione – Nota Integrativa

Nel pronunciarsi sulle operazioni di accantonamento al Fondo rischi da contenziosi le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti non mancano di segnalare il rilievo della fase di programmazione, dove la sintesi dei lavori istruttori per la qualificazione e quantificazione dell'accantonamento deve trovare il giusto temperamento con tutte le scelte di Bilancio, la congruità delle entrate e la sostenibilità delle spese.

#### Sezione regionale di controllo della Campania (deliberazione n. 238/2017)

*È accertato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere*



di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL). **La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del “fondo contenziosi”, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente.** Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare **l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio** e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso”. **Più recentemente la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr** contenente “Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266”, volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha peraltro sottolineato: “particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso.

### Sezione regionale di controllo del Veneto (deliberazione n. 341/2018)

**La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del “fondo contenziosi”, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente.** Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare **l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso.** La necessità di preservare gli equilibri di bilancio – in questo caso dovuta alla finalità di **non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie-** richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde **evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici,** funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della **salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 Costituzione.** Non operando tali accantonamenti, infatti, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (**Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016**).

#### Parole chiave

##### ➤ “nota integrativa”

Secondo la Corte dei conti è la Nota Integrativa al Bilancio di Previsione Pluriennale ad essere identificata quale corretta sede ove collocare informazioni pertinenti l'accantonamento. Mentre il Documento Unico di Programmazione (DUP) è documento presupposto al Bilancio, che contiene l'analisi delle condizioni del territorio, le politiche strategiche e operative di risposta ai fabbisogni rilevati, la Nota Integrativa è un documento “tecnico” esplicativo delle elaborazioni istruttorie pertinenti i più rilevanti istituti giuridico-contabili.

##### ➤ “criteri di accantonamento”

Per rispondere al principio generale di “verificabilità”, la Corte dei conti richiede di esplicitare i criteri

utilizzati per l'accantonamento. È questa la sede dunque per rendere "in trasparenza" quale metodo sia stato applicato nella procedura di costituzione del Fondo. Assumono rilievo in questa sede i lavori istruttori condotti nell'ente:

- attori coinvolti (avvocatura, ovvero ufficio legale, direttore-segretario generale, servizio finanziario);
- ricognizione del contenzioso, con il coinvolgimento di eventuali legali esterni;
- valutazione del grado di rischio di soccombenza, con relativa applicazione del criterio discriminante per la decisione di accantonamento;
- costituzione della banca dati del contenzioso, con evidenza dei contenziosi per i quali si è assunta la decisione di accantonare risorse.

➤ **“valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso” e “incidenza sugli equilibri attuali e futuri del bilancio”**

La Corte, nel richiedere la “valutazione complessiva”, ribadisce indirettamente il concetto di “costante monitoraggio” e suggerisce di considerare il volume complessivo del contenzioso, da valutare sia in termini numerici, che con riferimento all’impatto finanziario sul totale del Bilancio. Lo scopo è quello di mantenere la dovuta attenzione su un fenomeno la cui dimensione finanziaria da potenziale, nel manifestarsi in atto, potrebbe trovare l’ente “sguarnito” al momento del pagamento delle spese da sentenza/e.

### 3.1 Richiami ai contenuti del Prontuario

Occorre precisare che, mentre la Corte dei conti ritiene che la sede corretta ove riportare i criteri di valutazione istruttoria della costituzione del fondo sia la **Nota Integrativa**, nel Prontuario chi scrive ha sottolineato l’opportunità di riportare tali elementi nella Sezione Strategica del **DUP**, ove la normativa richiede che vengano analizzate le condizioni “interne”. Si ritiene tecnicamente più corretta la scelta fatta dalla Corte dei conti e, tuttavia, è indubitabile che una sintesi con elementi di incidenza complessiva del contenzioso sulla disponibilità di risorse, possa, anzi debba, essere comunque condotta nell’ambito del DUP.

Per i lavori istruttori nella quantificazione del fondo, il Prontuario reca indicazioni sugli aspetti operativi, il coinvolgimento di molteplici competenze nell’ente, metodi e modelli, per definire **“soggetti, azioni e tempi”** di realizzazione.

Capitolo III – Procedura istruttoria per la costituzione del fondo rischi potenziali (pagg. 75 – 93).

## 4. Gestione in corso di esercizio – Variazioni di Bilancio

Per la gestione operativa dell’aggiornamento del Fondo rischi potenziali da contenzioso e le fasi amministrativo-contabili degli accadimenti che si manifestano in corso di esercizio, si rinvia al Capitolo VI del Prontuario (pagg. 119 – 131), dove per altro è contenuta un’accurata analisi delle operazioni in sede di approvazione degli Equilibri di Bilancio e del relativo Assestamento Generale, attuato ex art. 193 del TUEL.

In questa sede si riportano alcuni stralci di una pronuncia pertinente tali fasi.



## Sezione regionale di controllo della Campania (deliberazione n. 238/2017)

Quanto alla possibilità di effettuare variazioni di bilancio se “in relazione alla spesa riferita a ciascuna sentenza pervenuta in regime di discontinuità temporale ovvero possa essere altrimenti assicurata secondo criteri di maggiore semplificazione procedimentale”, è evidente che **non è possibile effettuare una variazione da un capitolo ad altro o dal Fondo rischi al capitolo**, come sembra prospettare l’Ente, ma va osservato quanto prescrive l’art. 187 comma 3 del Tuel circa l'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione e l’art.175 del Tuel “Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione”. In tale ipotesi - applicazione delle quote accantonate a bilancio di previsione approvato - la conseguente variazione di bilancio deve essere adottata con delibera consiliare. Per ogni variazione di **competenza del Consiglio** è sempre richiesto il parere dell'organo di revisione. Le quote accantonate dell'avanzo di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate le relative risorse; quando invece si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo. Resta fermo che nel caso di risultato di amministrazione negativo l’Ente dovrà, anziché operare in base a quanto prescrive l’art. 175 del Tuel, reperire ex novo le risorse necessarie a sostenere le spese cui erano originariamente destinate le entrate vincolate/accantonate nel risultato di amministrazione e nel successivo bilancio preventivo occorrerà trovare le risorse necessarie a finanziare le connesse spese, altrimenti prive di copertura effettiva.

### Parole chiave

#### ➤ “variazioni di bilancio - competenza”

Nel parere rilasciato la Sezione regionale di controllo per la Campania risponde ad una sollecitazione ricevuta dal comune che richiede di poter semplificare il procedimento attingendo con uno “storno” dal Fondo Rischi di competenza, per una soccombenza coperta da accantonamento effettuato in esercizi precedenti e, per conseguenza, confluito nel “risultato di amministrazione”.

La Corte ribadisce la competenza del Consiglio dell’ente ad approvare la variazione e in proposito richiama il contenuto normativo del comma 3 dell’art. 187 del TUEL, che recita:

**Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-quinquies.**

La disposizione consente, in via d’eccezione, anche prima di approvare il Rendiconto, di applicare al Bilancio di Previsione quelle quote del risultato di amministrazione accantonate in esercizi precedenti.

L’eccezione è motivata dal fatto che l’accantonamento è disposto con riferimento “puntuale” a determinati contenziosi (di cui deve essere conservata traccia extra-contabile). La richiesta di “semplificazione” (cioè il ricorso ad uno “storno” sulla competenza), non solo non è consentita per espressa disposizione normativa, ma non è necessaria e va in ogni caso preservata la competenza del Consiglio all’applicazione in esercizio delle risultanze del Conto di Bilancio, nelle cui evidenze si manifesta la composizione dell’Avanzo di Amministrazione.

Si sottolinea, da ultimo, che il secondo periodo del richiamato comma 3 dell’art. 187 richiede una

motivata istruttoria dell'applicazione dell'Avanzo, mediante una documentata relazione che dimostri la necessità di procedere per garantire l'esecuzione di operazioni, soggette a termini (vedi termini per ottemperare a sentenza di soccombenza), la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente (ad esempio aggravio per interessi di mora e/o comunque maggiori oneri).

#### 4.1 Ulteriori note sul prelevamento dal Fondo rischi

Va precisato che, in analogia a quanto previsto per il "Fondo di riserva", la norma (art. 176 del TUEL) dispone che anche il prelevamento dal "Fondo per spese potenziali" è di competenza della Giunta.

Tuttavia i tempi molto dilatati della conclusione dei contenziosi, rendono questo caso, di fatto, assolutamente residuale. In altre parole, capita molto raramente che un contenzioso di recente istaurazione e per il quale si sia accantonata la provvista finanziaria in sede di predisposizione del Bilancio di Previsione, si concluda entro il termine dell'esercizio medesimo, dando luogo alla necessità/opportunità di effettuare il prelevamento con deliberazione di Giunta.

Il più delle volte l'accantonamento confluisce, a fine esercizio, nella stratificazione del risultato di amministrazione e, al manifestarsi della sentenza di soccombenza, va prelevato dall'Avanzo. Operazione questa di precipua ed esclusiva competenza del Consiglio.

#### 4.2 Richiami ai contenuti del Prontuario (riferimento testuale da pag. 119 a 131)

La gestione del Fondo richiede un approccio dinamico di costante aggiornamento, sia in corso d'anno, ad esempio in sede di verifica degli equilibri (articolo 193 TUEL), sia in occasione dell'approvazione del Rendiconto per determinare il vincolo "nel risultato di amministrazione".

Nel corso della gestione amministrativo-contabile possono verificarsi tre tipologie di fenomeni:

- emersione di nuovi "rischi" per i quali occorre effettuare gli accantonamenti;
- manifestazione "in atto" dei rischi, che rende necessario assolvere all'obbligazione passiva;
- i rischi per i quali è stato effettuato l'accantonamento non si manifestano.


Pertanto nel corso degli esercizi finanziari il fondo sarà poi distribuito:

- per la quota riveniente da esercizi precedenti, nel risultato di amministrazione;
- per la quota di nuova formazione, in competenza alla missione 20 programma 03 dell'esercizio in corso.

Il Fondo dunque, a cominciare dalla consistenza iniziale, vedrà incrementi e prelevamenti determinati dai due fenomeni sopra menzionati:

- emersione di nuovi rischi;
- manifestazione in atto di vecchi rischi.

La gestione dinamica del fondo può essere rappresentata dal seguente schema:



Nuovo contenzioso o rischio	Fondo rischi potenziali	Manifestazione "in atto" dei rischi
Nuovi contenziosi/rischi che generano la necessità di effettuare ulteriori accantonamenti (contenzioso c)	Elenco contenziosi/rischi che costituiscono il fondo: - a (che si manifesta in atto) - b (che non si manifesta) - c (nuovo accantonamento)	Sentenze esecutive che generano la necessità di allocare le somme in partite effettive del bilancio per soddisfare le obbligazioni che ne derivano (contenzioso a)
Totale "incremento"	Nuova consistenza del fondo	Totale prelevamento



Le operazioni necessarie per l'aggiornamento dello stanziamento del "Fondo" all'esame possono essere:

- monitoraggio dell'andamento delle cause con riferimento ai tempi e al manifestarsi dell'esito;
- necessità di attivare il prelevamento dal fondo per l'allocazione contabile nella "missione – programma" di pertinenza e successive fasi gestionali di impegno e liquidazione degli importi riconosciuti in sentenza;
- verifica sul permanere delle condizioni che hanno condotto ad escludere dall'accantonamento quelle somme per cause in cui l'ipotesi di soccombenza è stata considerata solo "possibile" o "remota".

## 5. Trattamento del Fondo in sede di Rendiconto

Tra le complesse operazioni istruttorie per l'elaborazione del Rendiconto, trova giusto richiamo anche il presidio delle scritture contabili del Fondo rischi da contenzioso.

Per effetto del pareggio finanziario complessivo sancito dall'articolo 162, comma 6, del TUEL, il totale generale delle entrate deve essere pari al totale generale delle spese. Questo accade in termini di previsione, quando si procede all'approvazione del bilancio e deve essere mantenuto nel corso dell'esercizio, sino al termine del 31 dicembre di ogni anno.

Le somme appostate nella parte Spesa alla Missione 20 "fondi", Programma 03 "altri fondi", trovano dunque fonte di finanziamento nelle previsioni effettive della parte Entrate.

Gli stanziamenti oggetto di accantonamento, non potendo essere oggetto di impegno, a fine esercizio concorrono a determinare il risultato di amministrazione come "minori spese".

La connotazione assegnata dalla normativa allo stanziamento del fondo richiede che della quota rimasta in competenza a fine esercizio permanga evidenza in avanzo di amministrazione.

Per questo gli stanziamenti oggetto di accantonamento, pur non avendo fonte di finanziamento vincolata, in applicazione della qualifica loro attribuita dalla legge, preservano la loro natura e relativa destinazione.

Ne consegue che la stratificazione dell'avanzo di amministrazione deve evidenziare la quota proveniente dall'accantonamento e mantenerne la destinazione.

L'accantonamento al "fondo rischi da contenzioso", dunque, è connotato da una qualificazione specifica che ne impone il trattamento speciale in sede di riaccertamento ordinario dei residui.

In quanto caratterizzato da somme non impegnabili, il fondo determina avanzo, ma le "minori spese" che ne scaturiscono non sono inserite nel calcolo algebrico con "maggiori e minori accertamenti".

Tali somme si mantengono integre nel "risultato di amministrazione". Assorbono, per così dire, quota parte delle entrate correnti libere, in ragione della destinazione attribuita dal "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" – Allegato 4/2 del Decreto Legislativo n. 118/2011.

Il testo, al più volte richiamato Paragrafo 5.2 lettera h), recita:

*"l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative **spese** che, a fine esercizio, **incrementeranno il risultato di amministrazione** che dovrà essere **vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva**".*

Le somme che rimangono stanziati a fine esercizio sono pertanto relative a contenziosi per i quali, in corso di esercizio e fino al suo termine, la potenzialità di rischio non si è (ancora) manifestata in atto.

Il contenzioso non è giunto all'esito della sentenza, ovvero la sentenza non è definitiva ed esecutiva e la mancata manifestazione della sentenza esecutiva ha fatto sì che la somma non venisse prelevata dal "fondo" per essere allocata tra le spese effettive, impegnata e pagata.

La conservazione nell'ambito del risultato di amministrazione è posta quindi, a garanzia della finalità che ha originato l'accantonamento.

Ove il rischio si manifestasse in atto nell'esercizio o negli esercizi successivi, l'accantonamento in avanzo potrà essere oggetto di applicazione al bilancio e successivamente oggetto degli atti gestionali per la soddisfazione del credito vantato dalla controparte e riconosciuto in sentenza.

Su questo impianto dinamico di trattamento del Fondo la Corte dei conti si è espressa con alcune statuizioni di un certo quale interesse.

### **Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2017)**

*Le somme stanziati a tale Fondo e non utilizzate costituiscono, a fine esercizio, economie che confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione (**risparmio forzoso**).*

#### **Parole chiave**

##### ➤ **"risparmio forzoso"**

L'espressione irrituale usata della Sezione delle Autonomie e – come tale - posta tra parentesi testimonia la particolarità e l'eccezionalità dell'istituto giuridico-contabile. Come noto il finanziamento del Fondo rischi da contenzioso, in termini di previsione di Bilancio, sottrae risorse "libere" disponibili alla destinazione per l'esercizio delle competenze istituzionali. Ribadisce pertanto la Corte dei conti che si tratta di un sacrificio imposto (forzoso) all'ente comprimendone la discrezionalità, in previsione di un rischio soggetto ad alea futura.

La natura della fonte che dà supporto allo stanziamento di spesa non è, e non può essere, vincolata. Tuttavia l'eccezione disposta in origine dalla norma in sede di stanziamento, si riverbera per coerenza sul trattamento che deve ricevere in sede di rendiconto. Le somme, seppur non impegnate, mantengono l'originaria destinazione (*ex lege*) a garanzia del manifestarsi in atto dei presunti debiti che non sono ancora giuridicamente perfezionati.

### Sezione regionale di controllo della Calabria (deliberazione n. 6/2019)

Il “**fondo rischi e spese**” **incide sul risultato di amministrazione quale accantonamento**, ai sensi del D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2; una sua parte importante è determinata, tra l'altro, da “**accantonamenti per le passività potenziali**”. Si tratta, infatti, di un fondo volto a **prevenire e mitigare il rischio legato alla formazione di DFB** e, in specie, a debiti sorti da **contenzioso**. La Sezione rileva che il Comune di XXXXX, nonostante la presenza del predetto consistente contenzioso, in sede di prima applicazione dei principi applicati alla contabilità finanziaria non aveva determinato l'accantonamento a fondo rischi spese legali.

#### Parole chiave

➤ “**prevenire e mitigare il rischio legato alla formazione di DFB**”

È ben noto agli operatori che il rischio legato alla formazione di debiti fuori bilancio non risiede solo nella ipotetica configurazione di responsabilità amministrativa per la loro formazione. Nella maggior parte dei casi è possibile dimostrare l'utilità e l'arricchimento per l'amministrazione derivanti dal debito sancito in sentenza. L'attenzione della Corte dei conti si rivolge in questo caso al preventivo presidio dei fattori di rischio, rispetto agli impatti che le soccombenze in giudizio possono generare sul mantenimento degli equilibri e, pertanto, sull'esercizio delle funzioni.

Il sacrificio imposto alle disponibilità di risorse libere sull'esercizio finanziario in cui emerge la valutazione di “significativo rischio di soccombenza”, mette al sicuro prospetticamente la futura tenuta sostanziale del pareggio. Accantonare in Avanzo tale quota, connota di maggiori certezze la programmazione futura, poiché con la provvista pronta all'eventuale impiego, sgombra l'orizzonte da eventi funesti, che potrebbero obbligare a rivedere, in riduzione, le previsioni di spesa, con nocimento della comunità amministrata.

Non a caso la Corte censura il comportamento del Comune interessato dalla valutazione, affermando che: *nonostante la presenza del predetto **consistente contenzioso**, in sede di prima applicazione dei principi applicati alla contabilità finanziaria, non aveva determinato l'accantonamento a fondo rischi spese legali.*

### Sezione regionale di controllo delle Marche (deliberazione n. 20/2018)

L'esistenza o meno dell'accantonamento al fondo spese o rischi futuri **non costituisce l'elemento** che consente di determinare se si è in **presenza o meno di un debito fuori bilancio**, ma costituisce lo strumento che:

- a) consente di iscrivere e registrare l'obbligazione giuridica fornendo le **necessarie coperture**, evitando la formazione di debiti fuori bilancio (per impossibilità di individuare la copertura), nei casi in cui i procedimenti di spesa sono stati regolarmente avviati;
- b) consente il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, fornendo le **necessarie coperture**, nei casi in cui il procedimento di spesa non è stato regolarmente avviato a seguito della formazione di una obbligazione giuridicamente perfezionata.

In ogni caso si rappresenta che l'**accantonamento** al fondo contenzioso **non è facoltativo**, ma è un preciso obbligo dell'ente disciplinato dai principi contabili.

#### Parole chiave

##### ➤ “presenza o meno di un debito fuori bilancio”

La Sezione regionale di controllo delle Marche chiarisce un altro aspetto fondamentale. L'esistenza dell'accantonamento non è il fattore che determina l'esistenza o meno di un debito fuori bilancio.

Le casistiche di debito fuori bilancio sono tassativamente contemplate all'art. 194 comma 1 del TUEL, nell'articolazione delle varie lettere. In altri termini e con riferimento specifico al contenzioso, il sopravvenire di una sentenza esecutiva di soccombenza (lett. a) dell'art. 194) genera l'esigenza di istruire il riconoscimento di legittimità in Consiglio, anche qualora per il contenzioso *de quo* fosse stato effettuato l'accantonamento.

Come ribadito da consolidata giurisprudenza, il passaggio in Consiglio serve a rendere edotto della questione l'Organo di indirizzo e ricondurre all'interno del “sistema di bilancio” la passività manifestatasi in atto e per la quale il Consiglio stesso, approvando il Bilancio di Previsione o il Rendiconto, aveva rispettivamente stanziato o conservato la provvista finanziaria.

Nel caso in cui l'accantonamento non fosse stato preventivamente effettuato, il Consiglio all'atto del riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio, dovrà procedere altresì a costituire la provvista finanziaria per assicurarne la copertura.

##### ➤ “necessarie coperture”

In ogni caso l'accantonamento persegue la finalità di fornire la corretta copertura finanziaria.

##### ➤ “accantonamento non facoltativo”

La Corte ribadisce l'obbligatorietà dell'accantonamento. Non è una mera facoltà, da esercitare con discrezionalità, che rischierebbe di diventare un censurabile arbitrio.

#### Sezione regionale di controllo delle Marche (deliberazione n. 40/2020)

*Solo l'attenta e realistica valutazione dell'adeguatezza del fondo permetterebbe all'Ente di affrontare le eventuali posizioni debitorie fuori bilancio che si dovessero verificare a seguito degli esiti dei giudizi evitando il rischio di **squilibri strutturali** del bilancio causati dall'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria. In tale prospettiva, si sottolinea come la non adeguata previsione degli accantonamenti, operata in violazione di quanto stabilito dai principi contabili armonizzati, privi di **attendibilità** il **risultato di amministrazione** attestato all'esito degli esercizi finanziari in esame impedendo la corretta rappresentazione dell'effettivo disavanzo dell'Ente.*

#### Parole chiave

##### ➤ “adeguatezza del fondo” e “attendibilità del risultato di amministrazione”

Così come per le altre voci che caratterizzano la stratificazione dell'Avanzo di amministrazione, anche la previsione degli accantonamenti per contenziosi valutati con elevato rischio di soccombenza, deve essere gestita con il dovuto rigore, nel rispetto dei principi contabili.

L'inadeguatezza del fondo può falsare i valori del risultato finale di amministrazione. Una mancata previsione o una sottostimata ponderazione potrebbe mascherare un disavanzo, o alterarne in eccesso il volume. Una eccessiva dimensione, potrebbe invece sottrarre le risorse libere dell'avanzo alle destinazioni possibili in base all'art. 187 comma 2 del TUEL.

## Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2017)

Nel caso di **risultato di amministrazione negativo** l'Ente dovrà, anziché operare in base a quanto prescrive l'art. 175 del Tuel, **reperire ex novo le risorse necessarie** a sostenere le spese cui erano originariamente destinate le entrate vincolate/accantonate nel risultato di amministrazione e nel successivo bilancio preventivo occorrerà trovare le risorse necessarie a finanziare le connesse spese, altrimenti prive di copertura effettiva. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come **disavanzo da recuperare**. Va sottolineato, infatti, che in caso di disavanzo, le quote vincolate del risultato di amministrazione infatti sono esse stesse un debito da onorare e non certamente una copertura (Corte cost. 70 e 192, 89/2017). Ciò vuol dire che, una volta reperite le risorse per coprire, integralmente, il disavanzo determinato dall'integrale contabilizzazione di vincoli e accantonamenti (reperendo risorse vere a copertura del debito che il disavanzo stesso rappresenta), la possibilità di utilizzare l'accantonamento (per cui si è già provveduto a reperire la copertura in bilancio) presuppone, da un lato, il verificarsi del rischio, dall'altro una variazione di bilancio ex art. 175 Tuel che consenta di aumentare lo stanziamento del programma corrispondente, previo "svincolo" della risorsa accantonata e nuova valutazione della congruità del rimanente fondo rischi.

### Parole chiave

- **“risultato di amministrazione negativo” – “debito da onorare” - “disavanzo da recuperare” -“reperire ex novo le risorse necessarie”**

La Sezione delle Autonomie affronta il caso in cui il risultato di amministrazione sia negativo (Disavanzo).

Come noto agli operatori, la tabella di calcolo del risultato di amministrazione è una somma algebrica tra i fattori positivi e i fattori negativi rinvenienti dalla gestione:

- Cassa al 31 dicembre, più residui attivi, meno residui passivi e meno Fondo Pluriennale Vincolato di parte corrente e in conto capitale, dà un risultato che va soggetto alla ulteriore sottrazione dei fondi “vincolati”, “destinati” e “accantonati”, che richiedono relativa copertura, in ragione della natura delle relative fonti di finanziamento già accertate (vincolati e destinati), ovvero in ragione delle disposizioni di legge dei principi contabili (accantonati). Ciò che ne resta è il così detto “avanzo libero”. Ove questa risultanza si manifestasse negativa (con segno “meno”), l'ente sarebbe in “disavanzo”.

Ciò significa che le risorse di entrata accertate e incassate non forniscono sufficiente copertura. La Sezione delle Autonomie richiama in proposito alcune decisioni della Corte Costituzionale (n.ri 70, 89 e 192 del 2017) sottolineando che le quote vincolate e accantonate sono esse stesse un debito da onorare.

Ne consegue che, a fronte di un disavanzo che emergesse dal Rendiconto, occorrerebbe procedere immediatamente al ripiano. Il valore complessivo del disavanzo va pertanto iscritto nel Bilancio di Previsione, prima di tutte le spese, così da essere riassorbito nel pareggio finanziario complessivo, dalle risorse di entrata, che sarebbero pertanto sacrificate a copertura del disequilibrio derivante dalle gestioni precedenti.

Di sicuro è una situazione patologica, cui va posto rimedio.

Ma c'è un ulteriore aggravio. Le quote “vincolate”, “destinate” e “accantonate” non possono essere ricondotte in Bilancio per il loro impiego (applicazione quote di avanzo), se prima non si sia proceduto al ripiano del disavanzo complessivo.

Questo rende particolarmente rilevante ed urgente la copertura del disavanzo. Specialmente in materia di contenziosi. Infatti, potrebbe verificarsi la pronuncia di sentenze di soccombenza riferite alle cause per le quali l'accantonamento a fondo rischi è confluito nel risultato di amministrazione.

Come precisato dalla giurisprudenza richiamata, si tratta di “debiti da onorare”, per altro con tempi stringenti, dettati dalla stessa Autorità Giudiziaria. Ebbene, l'amministrazione non potrà applicare al Bilancio la quota accantonata, fin tanto che non venga data copertura al disavanzo e questo potrebbe generare ulteriori aggravii ed oneri.

### 5.1 Ruolo dell'Organismo di Revisione Economico Finanziaria (OREF)

Per completezza, è opportuno segnalare come la Corte dei conti non manchi mai di ribadire, nelle proprie pronunce, il ruolo che la disposizione finale del paragrafo 5.2 lett. h) del “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria” (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011) assegna all'Organismo di Revisione Economico Finanziaria (OREF) anche detto Collegio dei Revisori.

La disposizione recita: *L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la **congruità** degli accantonamenti.*

Ne consegue che l'OREF, nell'esercizio delle competenze assegnate dall'art. 239 del TUEL, ha piena facoltà di richiedere le valutazioni istruttorie che hanno condotto all'accantonamento.

La funzione di controllo interno dovrebbe essere svolta in varie fasi:

- in sede di espressione del parere sul bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio (art. 239, comma 1, lett. b) punto 2) TUEL);
- in sede di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, da espletarsi con tecniche motivate di campionamento (art. 239, comma 1, lett. c) TUEL);
- in sede di relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto (art. 239, comma 1, lett. d) TUEL).

Particolarmente rilevante è la responsabilità rispetto alla valutazione di **congruità**. Come già precisato questa implica un giudizio sui criteri di misurazione del grado di rischio e, più in generale, sulle procedure interne seguite dall'ente per il presidio delle conseguenze delle eventuali soccombenze in giudizio.

### 5.2 Novità normativa in materia di gestione del fondo contenziosi nel Rendiconto

Il paragrafo 5.2 lett. h) del “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria” (allegato 4/2 del D Lgs. n. 118/2011) con Decreto del Ministero Economia e Finanze del 1° agosto 2019, è stato così integrato:

***È parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza”.***

La nuova disposizione fa seguito al precedente periodo che recita:

*In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il*



*fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).*

Le disposizioni sono entrambi pertinenti la gestione operativa del *quantum* accantonato nel risultato di amministrazione, posto in relazione con l'accantonamento stanziato in competenza.

Lo scopo delle norme appare quello di fornire agli operatori un margine di **flessibilità** nella collocazione degli accantonamenti (in Avanzo e/o in Competenza). Le manovre consentite offrono l'opportunità di allineare tempestivamente gli accantonamenti, al manifestarsi degli esiti dei giudizi.

Da una lettura attenta della novella normativa appare evidente l'intento del Legislatore di voler liberare risorse di bilancio nel caso in cui il contenzioso per il quale si è proceduto ad accantonamento a fondo poi confluito nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente non si verifichi in corso d'anno. In tal caso è possibile ridurre lo stanziamento del fondo dell'esercizio in corso piuttosto che attendere il rendiconto per effettuare la variazione.

Occorre precisare che non ne discende nessuna deroga all'obbligo di assicurare, con gli accantonamenti, la provvista finanziaria a copertura dell'evento della soccombenza. Parimenti, nessuna deroga è consentita al principio della competenza finanziaria "potenziata". Resta sempre fermo pertanto, che il prelevamento dal fondo da contenzioso (sia esso dalla competenza di esercizio, o dall'Avanzo accantonato) può essere disposto solo a seguito del manifestarsi in atto del rischio (sentenza) che sostanzia il requisito della "scadenza" del debito e dunque l'imputabilità al relativo esercizio.

La novità introdotta con il Decreto del Ministero Economia e Finanze del 01 agosto 2019, dichiara possibile, *in corso di esercizio*, la riduzione dello stanziamento riguardante il fondo rischi da contenzioso, per effetto della conclusione dello stesso.

Va detto altresì che appaiono possibili eventuali maggiorazioni di accantonamento nel risultato di amministrazione, qualora in fase di redazione del Rendiconto, dovessero venire in evidenza contenziosi, precedentemente non noti (ovvero non istauratisi) e per i quali non è stato ancora effettuato l'accantonamento sulla competenza di esercizio.

Allo scopo è *naturaliter* necessario che il risultato "libero" di amministrazione sia capiente per assicurare tale copertura.

## 6. L'allegato a1) del Rendiconto elenco accantonamenti – Novità normativa

Con Decreto del Ministero Economia Finanze del 7 settembre 2020 sono state apportate modifiche a vari prospetti da allegare al Rendiconto.

Le modifiche riguardano gli equilibri di bilancio e gli allegati a1; a2; a3; sull'articolazione del risultato di amministrazione accantonato, vincolato, destinato a investimenti.

In particolare:

### Articolo 5

#### (Allegato 10 – Schema di rendiconto)

1. *Allo schema di del rendiconto di cui all'allegato 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:*
  - a) *il prospetto concernente gli "Equilibri di bilancio (solo per le regioni)" è sostituito dal prospetto di cui all'allegato n. 1;*
  - b) *il prospetto concernente gli "Equilibri di bilancio (solo per gli enti locali)" è sostituito dal prospetto di cui all'allegato n. 2;*
  - c) ***all'allegato a/1, concernente "Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione", alla descrizione della colonna "Risorse accantonate al 1/1/ N" è inserita la seguente nota "(5) In caso di revisione della composizione del risultato di amministrazione***

***all'inizio dell'esercizio (vincolati, accantonati e destinati agli investimenti) i dati della colonna (a) possono non corrispondere con i dati dell'ultima colonna del prospetto a/1 del rendiconto dell'esercizio precedente.***”;

d) all'allegato a/2, concernente “Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione”, alla descrizione della colonna “Risorse vinc. nel risultato di amministrazione al 1/1/ N” è inserita la seguente nota “(1) In caso di revisione della composizione del risultato di amministrazione all'inizio dell'esercizio (vincolati, accantonati e destinati agli investimenti) i dati della colonna (a) possono non corrispondere con i dati dell'ultima colonna del prospetto a/2 del rendiconto dell'esercizio precedente.”;

e) all'allegato a/2, concernente “Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione”, alla descrizione della colonna “Cancellazione di residui attivi vincolati o eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse vincolate (-) (gestione dei residui):” è inserita la seguente nota “(2) Esclusa la cancellazione di residui attivi non compresi nella quota vincolata del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente (ad es. i residui attivi vincolati che hanno finanziato impegni)”;

f) all'allegato a/3, concernente “Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione”, alla descrizione della colonna “Risorse destinate agli investim. al 1/1/ N” è inserita la seguente nota “(1) In caso di revisione della composizione del risultato di amministrazione all'inizio dell'esercizio (vincolati, accantonati e destinati agli investimenti) i dati della colonna (a) possono non corrispondere con i dati dell'ultima colonna del prospetto a/3 del rendiconto dell'esercizio precedente.”;

g) all'allegato a/3, concernente “Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione”, alla descrizione della colonna “Impegni exerc. N finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione” è inserita la seguente nota “(2) Comprende le eventuali cancellazioni di impegni imputati all'esercizio N, finanziati dal fondo pluriennale vincolato costituito da risorse destinate agli investimenti, non reimpegnate nell'esercizio N, se la cancellazione è effettuata dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-1.”;

h) all'allegato a/3, concernente “Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione”, alla descrizione della colonna “Cancellazione di residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti (-) (gestione dei residui)” è inserita la seguente nota “(3) Esclusa la cancellazione di residui attivi non compresi nella quota del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente destinata agli investimenti (ad es. i residui attivi destinati agli investimenti che hanno finanziato impegni).”;

Gli aggiornamenti di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal rendiconto 2020.

L'allegato che qui interessa è quello classificato **a1)** ed è pertinente gli accantonamenti.

Di seguito se ne riporta la tabella:

Capitolo di spesa	descrizione	Risorse accantonate al 1/1/ N <sup>5</sup>	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio N (con segno - <sup>1</sup> )	Risorse accantonate stanziare nella spesa del bilancio dell'esercizio N	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/- <sup>2</sup> )	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/ N
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a)+(b)+(c)+(d)
Fondo anticipazioni liquidità						0
						0
Totale Fondo anticipazioni liquidità		0	0	0	0	0
Fondo perdite società partecipate						0
						0
Totale Fondo perdite società partecipate		0	0	0	0	0
Fondo contenzioso						0
						0
Totale Fondo contenzioso		0	0	0	0	0
Fondo crediti di dubbia esigibilità <sup>(3)</sup>						
Totale Fondo crediti di dubbia esigibilità		0	0	0	0	0
Accantonamento residui perenti (solo per le regioni)						0
						0
Totale Accantonamento residui perenti (solo per le regioni)		0	0	0	0	0
Altri accantonamenti <sup>(4)</sup>						0
						0
Totale Altri accantonamenti		0	0	0	0	0
<b>Totale</b>		0	0	0	0	0

Risulta evidente che il Legislatore richiede un tracciamento istruttorio, che risultava essere sconosciuto sino ad oggi.

I dati da inserire, per quanto interessa in questa sede, riguardano la voce "Fondo contenzioso".

Una delle novità assolute riguardano la richiesta di caricare in tabella lo specifico dato del Capitolo di Bilancio (peg) di riferimento, tratto evidentemente dalle relative scritture contabili dell'esercizio oggetto di rendicontazione.

L'adempimento può apparire molto oneroso e tuttavia è da **accogliere proattivamente**, poiché induce ad un **presidio puntuale**:

- in fase di programmazione di Bilancio, allo scopo di impostare correttamente le scritture;
- in fase di gestione con prelevamenti dalle risorse accantonate nei precedenti esercizi, con lo stanziamento in competenza;
- in fase di rendicontazione, ove le risultanze algebriche dovranno correttamente "quadrare".

È giusto il caso di sottolineare che la colonna **(d)** "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-)" potrebbe necessitare di giustificazioni istruttorie riferite a fenomeni extra-contabili, delle quali occorrerà dare adeguata motivazione descrittiva.

A titolo di esempio si riporta un caso che potrebbe presentarsi in sede di elaborazione (popolamento dei dati):

- l'ente ha già approvato il Bilancio di Previsione dell'esercizio N;
- nel corso dell'elaborazione del Rendiconto dell'esercizio N-1 emerge un contenzioso con valutazione "probabile" del grado di rischio di soccombenza, per il quale l'accantonamento non è stato effettuato in previsione dell'esercizio N (il fatto non era noto);
- l'ente decide di dare copertura al rischio potenziale "vincolando" una quota dell'Avanzo "libero" di amministrazione, che presenta la necessaria capienza, senza con ciò incrementare la previsione di competenza dell'anno N.

Si tratta di operazione legittima e prudentiale che, se da una parte riduce l'entità dell'Avanzo libero per le finalità cui potrebbe essere destinato (art. 187 comma 2 TUEL), dall'altra tempestivamente si dota della provvista finanziaria necessaria a fronte della probabile soccombenza, senza con ciò gravare l'esercizio in corso e/o quelli futuri. Senza generare così inattesi squilibri.

## 6.1 Soluzioni informatiche

---

Da ultimo si suggerisce, soprattutto per enti di dimensioni medio-elevate, di adottare idonee soluzioni informative, con il ricorso alle funzionalità che gli applicativi informatici contabili possono mettere a disposizione.

Posto che è sempre possibile tenere ed aggiornare scritture extracontabili (elenchi, ovvero il "registro dei contenziosi", che suggerisce la Corte), qualora la quantità di contenziosi fosse consistente, il supporto di strumenti informativi diventa prezioso per il presidio puntuale e costante.

Allo scopo dunque di tracciare gli accadimenti e le decisioni assunte per ogni singolo contenzioso, di esercizio in esercizio, si potrebbero qualificare scritture "para-contabili" con l'articolazione dei capitoli del Peg, ovvero con la stratificazione di impegni e sub-impegni e comunque con l'elaborazione e l'attribuzione a tali scritture di campi strutturati identificativi del singolo contenzioso.

Questo, andando anche oltre la compilazione dell'allegato **a1)** sopra descritto, consentirebbe l'elaborazione di reportistiche aggiornate, favorendo altresì quelle **valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso** richieste dalla Corte dei conti con riferimento all'elaborazione della **Nota Integrativa** al Bilancio di Previsione Pluriennale.

## 7. Conclusioni

---

Senza pretesa di sistematicità, la pubblicazione raccoglie alcune tra le pronunce che la Sezione delle Autonomie e le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti hanno prodotto in merito alla qualificazione e al trattamento del fondo rischi potenziali derivanti da contenzioso.

Le statuizioni ermeneutiche della Corte sono sempre utili agli operatori e lo sono anche in questa specifica materia.

Il contributo degli estensori è stato quello di enucleare "parole chiave", intese come concetti guida per l'azione che va condotta negli enti, nonché provare a tradurre tali indirizzi in gestione operativa.

Alcuni indirizzi interpretativi possono far emergere difficoltà logico-applicative, di cui si è dato conto e che si auspica possano rappresentare un contributo, per spunti di riflessione e corretta applicazione della *ratio* dell'istituto giuridico-contabile del fondo contenziosi.

Di sicuro quello delle soccombenze in giudizio è un fattore con forte incidenza sulla disponibilità di risorse pubbliche e, per conseguenza, sulla capacità/possibilità di qualificarne la destinazione nei programmi e negli obiettivi dell'ente.

Accrescerne la cognizione di causa, mette a disposizione degli operatori strumenti efficaci per **fare (sicuramente) meglio**.

### La passività potenziale definizione



- *Il concetto normativo di “passività potenziale”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che rinvia al scientia artis, i cui contenuti possono ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall’OIC 31 (prima OIC n. 19). Si tratta di massime d’esperienza o elemento di fatto (semplici prassi, best practices o al massimo soft law) che concorrono a determinare il contenuto di un concetto elastico contenuto in una norma giuridica vera e propria (i principi contabili applicati del D.lgs. n. 118/2011) (Deliberazione Sezione Corte dei Conti Campania/240/2017/PRSP; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 116/2019/PRSP; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 204/2019/PRSP; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 70/2020/PRSE);*
- *Il concetto di “passività potenziale”, in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall’OIC 31 (prima OIC n. 19) che costituiscono l’analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica. Si tratta, infatti, di **un’obbligazione passiva possibile** la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti, non totalmente sotto il controllo del Comune medesimo. Per altro verso, l’obbligazione si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d’incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro; tale stato di incertezza è espresso algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. (Sez. Autonomie Corte dei Conti con deliberazione n. 14/2017/Inpr; Deliberazione Sezione Corte dei Conti Campania/240/2017/PRSP, Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 215/2019/PRSP; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 47/2019/PRSP; deliberazione della Sezione Controllo Corte dei Conti Emilia Romagna, n. 59/2019/PRSE; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 365/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna 70/2020/PRSE).*

### Fattispecie rientranti nel fondo passività potenziale



- ...“**contenzioso**, nel quale il comune abbia una “**significativa probabilità di soccombere**” e quando, a seguito di **sentenza non definitiva e non esecutiva**, il Comune sia condannato al “*pagamento di spese*” (Sezione delle Autonomie Corte dei Conti deliberazione n. 6/2016/Inpr, Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n.279/2018/PRSE; Sezione Regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 355/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE, Sezione Regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 350/2018, Sezione Regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 349/2018/PRSE, Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 357/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione n. 112/2020/PRSE, sezione regionale controllo Corte dei Conti Lombardia deliberazione n. 69/2020/PRSE, sezione regionale controllo Corte dei Conti Lazio deliberazione n 80/2020/PRSE, sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020). *Essendo l'obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza* (Sez. Autonomie Corte dei Conti 6/2016/Inpr; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020). *Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso* (Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE).
- *In particolare il principio contabile 9.2 dell'allegato 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 individua tra gli accantonamenti il fondo spese e rischi dedicato alle passività potenziali e il principio 5.2 lettera h) dell'allegato 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 prevede la costituzione obbligatoria del fondo rischi contenzioso qualora, a seguito di controversia giudiziaria, sussista la significativa probabilità di soccombenza oppure si è in presenza di sentenza di condanna, non definitiva o non esecutiva, al pagamento di una somma di denaro* (Corte dei Conti Basilicata n. 31/2021/PRSP).



### Critero di quantificazione del rischio di soccombenza su procedure giudiziarie in corso



- “particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a **rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso**. (Sezione delle Autonomie Corte dei Conti deliberazione n. 14/2017/Inpr; Sezione di controllo Corte dei conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE);
- Nel medesimo tempo, tale stato di incertezza può essere espresso algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale (il cui ammontare, riferendosi ad una situazione attuale, emerge come determinato) è possibile dare una rappresentazione numerica “attualizzata” della passività potenziale, sulla base della quale si determina un accantonamento in bilancio a copertura delle eventuali future perdite finanziarie e/o economiche (Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione 240/2017/PRSP).
- “Questa Sezione raccomanda al Comune di **adeguare l'importo del fondo rischi con una motivata e puntuale analisi di ogni singola controversia** classificando le passività potenziali secondo i seguenti principi (v. deliberazioni Sez. controllo Campania n. 240/2017/PRSP, n. 7/2018/PRSP e n. 125/2019/PRSP, Sez. controllo Lazio n. 18/2020/PRSE, Sez. controllo Lombardia n. 69/2020/PRSE): - **passività probabile**, con indice di rischio almeno pari al 51%, che impone un accantonamento almeno pari a tale percentuale. Vi rientrano le ipotesi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi e i giudizi non ancora decisi ma per i quali l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr. documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario); - **passività possibile** che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range di accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione; - **passività da evento remoto**, il cui indice di rischio è inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero. È questa un'operazione imprescindibile volta a garantire la corretta rappresentazione del risultato di amministrazione (Corte dei Conti Basilicata 31/2021 PRSP).
- “**La valutazione della passività potenziale** deve, pertanto, essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile e deve essere effettuata nel rispetto dei postulati del bilancio ed in modo particolare quelli di **imparzialità e verificabilità** (così, da ultimo, Sezione di controllo per il Trentino-Alto Adige/Südtirol-Sede di Trento, deliberazione n. 57/2019/PRSE). Si evidenzia, in proposito, che recente giurisprudenza di questa Corte ha fatto riferimento, ai fini della classificazione delle passività potenziali tra passività “probabili”, “possibili” e da “evento remoto”, ai seguenti principi: - la passività “probabile”, con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per i quali l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più

verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario); - la passività “possibile” che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l’evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range di accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione; - la passività da “evento remoto”, la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero” (sezione regionale di controllo per il Lazio Deliberazione n. 112/2020/PRSE, in tal senso *deliberazioni Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Campania n. 125/2019/PRSP e Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio n. 80/2020/PRSE; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 365/2018/PRSE*);

- “...distinguendo **4 categorie di rischio**:

- **i) debito certo. Indice di rischio 100%.**

L’evento che si è consolidato in sentenza esecutiva, sebbene solo momentaneamente sospesa dal giudice ex 55 lege, per effetto della art. 1, comma 714-bis L. 2018/2015 o altra norma di legge;

**ii) passività “probabile”.**

Rientrano in tale definizione i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, o di giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l’Avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza. Infatti, la passività potenziale è «probabile», secondo il Documento OIC n. 31, quando la previsione di verifica dell’evento è legato a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l’accadimento è credibile, cioè verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri, tali da meritare l’assenso di persona prudente. La definizione dello IAS 37 di «probabile» è ancora più pragmatica ed è utile per ricavare un indice matematico: si ritiene tale se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario («more likely than not»), cioè la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi; tradotto numericamente, presuppone un indice di rischio di verifica almeno pari al 51%, contro un 49% che non si verifichi. Quindi se la valutazione di rischio è “probabile” si deve applicare “almeno” un tasso di accantonamento del 51%;

**iii) passività «possibile».**

Sempre secondo il Documento OIC n. 31, è tale la passività per cui il grado di avveramento dell’evento che la può generare è inferiore al probabile; per lo IAS 37 il grado di «possibile» ricorre se è più verosimile che il fatto non si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto non si verifichi è maggiore della probabilità che si verifichi (un 51% che non si verifichi contro un 49% che si verifichi, un 52% contro un 48% e così via). Quindi il range di accantonamento potrebbe essere da un massimo del 49% fino ad un minimo che si determina in base alla soglia del successivo criterio di classificazione. Anche in questo caso, gli Uffici hanno adottato un criterio “de minimis”, individuandolo nel 10%. Si tratta, infatti, della soglia al di sotto del quale, l’importo è per prassi (in questo caso un fatto notorio) considerato, in contabilità economica, “remoto”. Si aggiunge, tra l’altro, che è una percentuale che può ragionevolmente e utilmente liquidare le spese di giustizia sostenute e anticipate fino a decisione sulla soccombenza;

**iv) passività da evento «remoto».** L’evento generativo ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia potrà accadere molto difficilmente. Nella prassi, come si diceva, si ritiene remoto un evento quando la probabilità che si verifichi è stimata inferiore al 10%. In questi casi l’accantonamento previsto è zero.) (sezione di controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 240/2017/PRSP, sezione di controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 215/2019/PRSP; sezione di controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 47/2019/PRSP; sezione di controllo Corte dei Conti Marche Deliberazione 40/2020 ).

- “Resta salva la discrezionalità tecnica del Comune, che può eventualmente procedere all’applicazione di altri criteri di classificazione del rischio, che devono, tuttavia essere



*motivati, rimanendo in tal senso sindacabili, sul piano della ragionevolezza, da parte della Sezione di controllo” (sezione di controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 47/2019/PRSP).*

*Nell’ambito della discrezionalità tecnica che caratterizza la mappatura del contenzioso, si invita l’Ente a tenere conto dei principi espressi da questa Sezione con la citata deliberazione n. 240/2017/PRSP, nella parte in cui (4.4.2) effettua una disamina della logica sottesa agli IAS, OIC e IPSAS, in relazione alla distinzione di **4 categorie di rischio** (Sezione regionale controllo Campania Deliberazione n. 215/2019/PRSP; Sezione regionale controllo Campania Deliberazione n. 204/2019/PRSP);*

- *In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell’accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell’ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente, fermo restando l’obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell’esercizio precedente (compreso l’esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l’accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell’approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell’approvazione del bilancio (Sez. di controllo Corte dei Conti Campania deliberazione 238/2017; Sezione delle Autonomie Corte dei Conti deliberazione n.9/2016/Inpr; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR ) .*

#### Stanziamento del fondo nel bilancio di previsione



- *“la costituzione del fondo rischi del quale va ribadita la doverosità” (sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione 80/2020/PRSE; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione 112/2020/PRSE; Sezione autonomie Corte dei Conti Deliberazione n° 14/2017/Inpr; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 417/2018/PRSE );*
- *“particolare attenzione che deve essere riservata alla quantificazione degli accantonamenti a Fondo contenzioso” (Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione 80/2020/PRSE; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione 112/2020/PRSE );*
- *Il Collegio rileva la presenza di un fondo contenzioso non correttamente calcolato e non proporzionato (in eccesso) rispetto ai rischi di soccombenza ed invita l’Ente: 1) a monitorare la situazione dei giudizi pendenti attraverso l’istituzione del “registro del*

*contenzioso”, nell’ambito del quale deve essere quantificato il rischio di soccombenza in percentuale (%), previo coinvolgimento dei responsabili dei Servizi competenti e dei legali che curano il patrocinio per conto dell’Ente; 2) accantonare nel medesimo fondo rischi la somma corrispondente all’importo complessivo del rischio di soccombenza che emergerà dalla predetta analitica ricognizione, rappresentando che non costituisce una corretta modalità gestionale (oltre che contabile) l’accantonamento dell’intero importo del petitum dei singoli giudizi, anche perché viene temporaneamente resa indisponibile una somma eccedente il rischio (ove correttamente quantificato), che potrebbe essere utilizzata per altre attività di interesse pubblico (Corte dei Conti Sicilia n.89/2021 PRSP);*

- *Nel caso in cui l’Ente preveda contenzioso con significative probabilità di soccombenza, è tenuto ad accantonare le risorse necessarie con un apposito Fondo rischi per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell’esercizio le relative spese. Si tratta di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale l’ente non può impegnare alcuna spesa. L’ente nel bilancio preventivo dovrà incrementare il Fondo rischi e individuare in parte corrente le risorse necessarie al pareggio (sez. Autonomie Corte dei Conti n°14/2017/Inpr Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 78/2018/PRSE );*
- *Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti...”. (Sezione delle Autonomie Corte dei Conti deliberazione n. 14/2017/Inpr in tal senso sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE, sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione 112/2020/PRSE);  
Anche nel caso del “fondo contenziosi” è richiesto, pertanto, un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio (Sez. Autonomie Corte dei Conti 6/2016 Inpr; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE, sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 215/2019/PRSP; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 10 /2019/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020 ).*
- *l’entità del contenzioso dovrà essere..... contenuto nella relazione allegata ai documenti programmatori, secondo quanto indicato dalla citata (delibera di Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 14/2017/Inpr; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 517/2018/PRSE Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 78/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 9/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 10 /2019/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020).*

### Funzione dell'organo di revisione rispetto la congruità degli accantonamenti al FPP



- A tale riguardo, si rimarca il ruolo dell'Organo di revisione che deve essere periodicamente informato del contenzioso in corso ai fini del pieno ed efficace rispetto dei principi contabili e della segnalazione delle eventuali irregolarità (sezione di controllo Corte dei Conti Marche deliberazione 40/2020);
- *“Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per **attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione**”.* (Sezione delle Autonomie Corte dei Conti con la deliberazione n.9/2016/Inpr, Sezione delle Autonomie con Corte dei Conti deliberazione n. 14/2017/Inpr, in tal senso Sezione regionale di controllo Lazio Deliberazione n. 112/2020/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti per la Calabria Delibera 44/2019; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 116/2019/PRS; Sezione regionale controllo Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 350/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Veneto Deliberazione n. 349/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 357/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 70/2020/PRSE);

### Manifestazione del rischio di soccombenza



- *Quanto alla possibilità di effettuare variazioni di bilancio se “in relazione alla spesa riferita a ciascuna sentenza pervenuta in regime di discontinuità temporale ovvero possa essere altrimenti assicurata secondo criteri di maggiore semplificazione procedimentale”, è evidente che non è possibile effettuare una variazione da un capitolo ad altro o dal Fondo rischi al capitolo, come sembra prospettare l'Ente, ma va osservato quanto prescrive l'art. 187 comma 3 del Tuel circa l'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione e l'art.175 del Tuel “Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione. In tale ipotesi - applicazione delle quote accantonate a bilancio di previsione approvato la conseguente variazione di bilancio deve essere adottata con delibera consiliare. Per ogni variazione di competenza del Consiglio è sempre richiesto il parere dell'organo di revisione”.* (Sezione Autonomie

Corte dei Conti Deliberazione 9/2016/Inpr);

### Equilibri di bilancio e accantonamento al Fondo



- *La consistenza dell'accantonamento al fondo dev'essere tale da consentire l'eventuale pagamento degli oneri originati dai provvedimenti giudiziari, evitando così che impreviste passività incidano negativamente sugli equilibri di bilancio (Corte dei Conti Basilicata n. 31/2021PRSP);*
- *È accertato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio ex art. 193 TUEL. (Sez. Autonomie Corte dei Conti 6/2016 Inpr; Sez. regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 215/2019/PRSP; dalla Sezione regionale controllo Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale Controllo Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 365/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 417/2018/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 508/2018/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 517/2018/PRSE; sezione regionale Controllo Corte dei conti Veneto Deliberazione n. 355/2018/PRSE; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 350/2018; sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 349/2018; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 357/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 9/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 10 /2019/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione n. 70/2020/PRSE).*
- *“La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del “fondo contenziosi”, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso” (Sezione delle Autonomie con la deliberazione n.9/2016/Inpr; Sezione di controllo corte dei conti Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 365/2018/PRSE; sezione regionale controllo corte dei conti Veneto 355/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 417/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Veneto deliberazione n. 341/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione*

9/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione 10 /2019/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 350/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 357/2019/PRSP Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 278/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione 23/2020; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Emilia Romagna Deliberazione n. 70/2020/PRSE )

- *“.....la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza”* (Sezione delle Autonomie Corte dei Conti deliberazione n. 14/2017/Inpr in tal senso Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione n. 112/2020/PRSE; Sezione regionale di controllo Lazio Deliberazione n. 80/2020/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Lombardia Deliberazione 69/2020/PRSE; Sezione Controllo Corte dei Conti Marche, deliberazione n. 130/2019/PRSP e n° 40/2020/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 357/2019/PRSP; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto deliberazione n. 319/2018);

#### Accantonamento a FPP e rendiconto della gestione



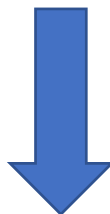
- *Il principio della prudenza impone la definizione di una serie di adeguati accantonamenti nel risultato di amministrazione* (punto 9, allegato 1, del D.lgs. n. 118/2011) (Corte dei Conti Basilicata n. 31/2021 PRSP)
- *In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali* (Sez. regionale di controllo Corte dei Conti Campania Delibera 238/2017);
- *“.....la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza”* (Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, in tal senso Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione n. 112/2020/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Lazio Deliberazione n. 80/2020/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR; Sezione di controllo corte dei conti Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 417/2018/PRSE; Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 349/2018/PRSE );
- *Le somme stanziare a tale Fondo e non utilizzate costituiscono, a fine esercizio, economie che confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione (risparmio forzoso)* Sez. Autonomie Corte dei Conti 14/2017/Inpr;
- *Il “fondo rischi e spese” incide sul risultato di amministrazione quale accantonamento, ai sensi del D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2; una sua parte importante è determinata, tra*



*l'altro, da "accantonamenti per le passività potenziali". Si tratta, infatti, di un fondo volto a prevenire e mitigare il rischio legato alla formazione di DFB e, in specie, a debiti sorti da contenzioso (Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Calabria Deliberazione n. 6/2019 e 44/2019).*

- *Le quote accantonate dell'avanzo di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate le relative risorse; quando invece si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo. (Sezione Autonomie Corte dei Conti Deliberazione n°14/2017 Inpr);*
- *la non adeguata previsione degli accantonamenti, operata in violazione di quanto stabilito dai principi contabili armonizzati, privi di attendibilità il risultato di amministrazione attestato all'esito degli esercizi finanziari in esame impedendo la corretta rappresentazione dell'effettivo disavanzo dell'Ente (Sezione controllo Corte dei Conti Marche, Deliberazione 20/2020);*
- *...nel caso di risultato di amministrazione negativo l'Ente dovrà, anziché operare in base a quanto prescrive l'art. 175 del Tuel, reperire ex novo le risorse necessarie a sostenere le spese cui erano originariamente destinate le entrate vincolate/accantonate nel risultato di amministrazione e nel successivo bilancio preventivo occorrerà trovare le risorse necessarie a finanziare le connesse spese, altrimenti prive di copertura effettiva. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. Va sottolineato, infatti, che in caso di disavanzo, le quote vincolate del risultato di amministrazione infatti sono esse stesse un debito da onorare e non certamente una copertura (Corte cost. 70 e 192, 89/2017). Ciò vuol dire che, una volta reperite le risorse per coprire, integralmente, il disavanzo determinato dall'integrale contabilizzazione di vincoli e accantonamenti (reperendo risorse vere a copertura del debito che il disavanzo stesso rappresenta), la possibilità di utilizzare l'accantonamento (per cui si è già provveduto a reperire la copertura in bilancio) presuppone, da un lato, il verificarsi del rischio, dall'altro una variazione di bilancio ex art. 175 Tuel che consenta di aumentare lo stanziamento del programma corrispondente, previo "svincolo" della risorsa accantonata e nuova valutazione della congruità del rimanente fondo rischi. (Sezione Autonomie Corte dei Conti Deliberazione n°14/2017 Inpr);*
- *"la non adeguata previsione degli accantonamenti, operata in violazione di quanto stabilito dai principi contabili armonizzati, privi di attendibilità il risultato di amministrazione attestato all'esito degli esercizi finanziari in esame impedendo la corretta rappresentazione dell'effettivo disavanzo dell'Ente" (sezione regionale di controllo Corte dei Conti Marche deliberazione 40/2020).*

#### **Interazione tra DFB e accantonamento a FPP**



- *Si tratta, infatti, di un fondo volto a prevenire e mitigare il rischio legato alla formazione di DFB e, in specie, a debiti sorti da contenzioso (Deliberazione n. 6/2019 e 44/20109 Sezione regionale di controllo Corte dei Conti Calabria; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 116/2019/PRSP; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Campania Deliberazione n. 204/2019/PRSP; Sezione di controllo Corte dei Conti Corte dei Conti Veneto Deliberazione 279/2018/PRSE; Sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 365/2018/PRSE; Sezione regionale*

controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 417/2018/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 508/2018/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto Deliberazione n. 517/2018/PRSE; sezione regionale controllo Corte dei Conti Veneto 355/2018/PRSE).

- *Il principio contabile della competenza finanziaria potenziata prevede che le spese sono impegnate quando l'obbligazione giuridica nasce (e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile). Le spese non registrate quando l'obbligazione sorge sono "debiti fuori bilancio". La distanza temporale tra la data della registrazione dell'impegno e la data di perfezionamento dell'obbligazione segnala che è stato impegnato un debito fuori bilancio. Se l'impegno riguardante un debito fuori bilancio è registrato in assenza del riconoscimento del debito la procedura contabile di spesa non è legittima. Pertanto non si può procedere all'impegno e alla liquidazione di una spesa registrata successivamente alla nascita dell'obbligazione in assenza del riconoscimento del debito fuori bilancio." (Commissione Arconet 30 marzo 2016 riportato dalla Sezione regionale controllo Marche Del. n. 20/2018/PAR).*
- *DFB n relazione all'applicazione della disposizione normativa di cui al punto 5.2, lettera h), dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni:  
**L'esistenza o meno dell'accantonamento al fondo spese o rischi futuri non costituisce l'elemento che consente di determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio***
- *Pertanto, nei casi in cui il contenzioso si riferisce ad una obbligazione giuridica perfezionata prima del contenzioso, l'ente deve avere già registrato la relativa spesa. In assenza di tale registrazione si formano debiti fuori bilancio. Ad esempio, a seguito di un ordine di acquisto, l'ente, seguendo le ordinarie procedure di spesa, deve assumere l'impegno e deve conservarlo, anche se, successivamente, si apre il contenzioso in relazione alla conformità della fornitura all'ordine. In caso di sentenza negativa dell'ente passata in giudicato, si formano obbligazioni giuridiche concernenti spese legali, interessi, ecc. che non possono essere definite fuori bilancio, se tempestivamente registrate a seguito della sentenza.*
- *Se l'obbligazione giuridica oggetto del contenzioso è già sorta, e la nascita dell'obbligazione non è stata oggetto di un regolare procedimento di spesa da parte dell'ente, si è in presenza di un debito fuori bilancio. In presenza di un'obbligazione perfezionata non registrata, la costituzione di fondi spese è diretta a garantire la formazione di idonee coperture necessarie per consentire il riconoscimento della spesa. Ma si è in presenza di debiti fuori bilancio. Le eventuali obbligazioni giuridiche a carico dell'ente formatesi a seguito della sentenza passata in giudicato devono essere impegnate nelle scritture contabili dell'ente non oltre i termini previsti dalla sentenza per il pagamento, in tal caso non generano debito fuori bilancio. Se l'impegno non è registrato si formano debiti fuori bilancio (Commissione Arconet 30 marzo 2016 riportato dalla Sezione regionale controllo Corte dei Conti Marche Del. n. 20/2018/PAR).*

## ELENCO DEI QUADERNI PUBBLICATI

### Anno 2007

- n. 1 - E. D'Aristotile : Il Patto di Stabilità
- n. 2 - E. D'Aristotile : Il rendiconto della gestione
- n. 3 - E. D'Aristotile: La rimodulazione dei prestiti della CC.DD.
- n. 4 - A. Di Filippo: Il personale nella Finanziaria 2007
- n. 5 - A. D'Alessandri: La responsabilità amministrativa e contabile nell'ente locale
- n. 6 - N. Cinosi: IVA e IRAP negli enti locali. Caratteristiche e dichiarazione
- n. 7 - N. Parmentola: Governance e territorio. Le politiche per lo sviluppo locale
- n. 8 - M. Collevicchio: Verso la Carta delle Autonomie. Il ddl n. 1464 all'esame del Senato
- n. 9 - D. Angiolelli: Analisi dei costi. Un caso pratico

### Anno 2008

- n. 1 - Maria Concetta Rosati: Avvalimento nei contratti pubblici. Alcune considerazioni
- n. 2 - Agostino Bultrini: Privacy ed Enti Locali: l'uso degli strumenti informatici a prova di riservatezza
- n. 3 - M. Russo & G. Di Pangrazio: Trasparenza ed etica nella p.a.: due esempi. Il Difensore Civico nella Regione Abruzzo - Il Codice di Autodisciplina degli Enti Locali
- n. 4 - Argentino D'Auro: Riscossione coattiva: tributi ed altre entrate degli Enti Locali
- n. 5 - Paolo Braccini: Balanced Scorecard negli Enti Locali
- n. 6 - Giuseppe Leopizzi: Profili amministrativi di responsabilità nell'ente locale
- n. 7 - Stefano Barera: Il condono erariale alla luce della giurisprudenza costituzionale
- n. 8 - Matteo Barbero: Federalismo fiscale: stato dell'arte e prospettive future
- n. 9 - Argentino D'Auro: La partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale
- n. 10 - E.D'Aristotile & M. Marafini: Il Patto di stabilità 2009 dopo la Legge 6 agosto 2008, n. 133
- n. 11 - Marcello Collevicchio: Il promotore finanziario nel Codice dei contratti pubblici

### Anno 2009

- n. 1 - Roberto Mastrofini: Dismissioni e valorizzazioni di patrimonio immobiliare pubblico nell'art. 58 della legge 6 agosto 2008
- n. 2 - Marcello Faviere: La sicurezza negli appalti di forniture e servizi: il DUVRI e non solo. Considerazioni sulla gestione delle procedure di gara e dei contratti
- n. 3 - Achille D'Alessandri: Il controllo collaborativo della Corte dei Conti
- n. 4 - Carlo Amoroso: Affidamenti in house providing e alle società a capitale misto pubblico-privato
- n. 5 - Vincenzo Angeloni: La certificazione ambientale degli enti locali. UNI EN ISO 14001, EMAS
- n. 6 - Matteo Barbero : Verso il federalismo fiscale. Una prima analisi della Legge Calderoli
- n. 7 - Arturo Bianco: Gli errori della Contrattazione Decentrata
- n. 8 - Stefano Barera: Manuale dei congedi parentali per i dipendenti degli Enti Locali
- n. 9 - Roberta Guastaveglia & Michela Niccacci: Fondo del salario accessorio per il personale del Comparto Regioni - Enti Locali
- n. 10 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Dall'Ordinamento al Codice delle Autonomie Locali

### Anno 2010

- n. 1 - Giunio Faustini: Il Governo dei Servizi pubblici tra la Legge Giolitti e il Decreto Brunetta: oltre cento anni di riforme incompiute
- n. 2 - Marcello Faviere & Giuseppe Tomasino: Le società pubbliche ed il procedimento amministrativo:



- nuove prospettive per un controverso rapporto dopo l'ultima riforma della Legge n. 241/1990
- n. 3 - Patrizio Belli & Nicola Cinosi: Appunti di approccio alla "governance territoriale"
  - n. 4 - Argentino D'Auro: Fiscalità territoriale e decentramento catastale
  - n. 5 - *speciale* - E. D'Aristotile & M. Marafini: Il Patto di Stabilità 2010
  - n. 6 - Mario Collevicchio: Il Direttore Generale dei Comuni e delle Province
  - n. 7 - Gianfranco Buttarelli: Il partenariato pubblico - privato nella governance dell'ente locale
  - n. 8 - Fabio Amatucci: Il leasing immobiliare per la realizzazione di investimenti pubblici
  - n. 9 - E.D'Aristotile & G.Profenna: La rimodulazione dei prestiti 2010 della Cassa Depositi e Prestiti
  - n. 10 - Anna Maria Coppola: Il controllo di regolarità amministrativa negli enti locali

### Anno 2011

- n. 1 - Matteo Barbero: La territorializzazione del Patto di Stabilità interno
- n. 2 - Stefano Barera: Le relazioni sindacali negli enti locali dopo il D.Lgs. n. 150/2009
- n. 3 - Stefano Usai: Le acquisizioni in economia di beni e servizi nel regolamento attuativo del Codice degli appalti
- n. 4 - Matteo Barbero: Il nuovo Federalismo municipale: un'analisi a prima lettura
- n. 5 - Giuseppe Leopizzi: I cittadini comunitari ed extracomunitari a confronto: profili giuridici e conseguenze alla luce delle disposizioni della Legge n. 94/2009
- n. 6 - Argentino D'Auro: Gli strumenti di attuazione del Federalismo fiscale municipale
- n. 7 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Il sistema delle camere di commercio nello sviluppo locale
- n. 8 - Marco Morgione: I delitti di concussione e corruzione nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione
- n. 9 - Marco Giuri & Michele Morriello: Responsabilità e sicurezza nelle società partecipate
- n. 10 - Patrizia Cartone: I procedimenti di autorizzazione degli impianti di energia rinnovabile

### Anno 2012

- n. 1 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Lo Statuto delle imprese & the Small Business Act
- n. 2 - Stefano Usai: Percorsi giurisprudenziali in tema di appalti pubblici
- n. 3 - Ebron D'Aristotile: Il Patto di stabilità 2012 dei Comuni e delle Province
- n. 4 - M. Cristina Colombo: La responsabilità ambientale: inquadramento normativo e casi problematici
- n. 5 - E.D'Aristotile & G.Profenna: L'operazione straordinaria di trasformazione dei prestiti Cassa DD.PP. 2012
- n. 6 - Nicola Parmentola: Cultura e sviluppo locale
- n. 7 - Manuela Galassi: La trasparenza nella disciplina dei contratti pubblici
- n. 8 - Manuela Galassi: L'accesso nella disciplina dei contratti pubblici
- n. 9 - G. Buttarelli & I. Buttarelli: La fattibilità nella pianificazione, programmazione e esecuzione delle opere
- n. 10 - Marco Morgione: La tutela legale per amministratori e dipendenti degli enti locali
- n. 11 - Stefano Barera: Il procedimento disciplinare negli enti locali
- n. 12 - N. Cinosi & M. Stopponi: Cenni sull'IVA degli Enti locali ante D.L. n. 83/2012

### Anno 2013

- n. 1 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Nuove tipologie di controllo negli enti locali. Le novità dopo le leggi sui controlli
- n. 2 - Argentino D'Auro: La partecipazione dei Comuni con le Agenzie fiscali all'accertamento dei tributi erariali
- n. 3 - Matteo Barbero: Il Fondo "anti-default" e gli interventi a favore degli enti dissestati
- n. 4 - Nicola Parmentola: Governance delle infrastrutture a livello locale
- n. 5 - Mattia Casati: Il subappalto quale strumento di partecipazione e di esecuzione dei lavori pubblici: tra limitazioni e libertà d'impresa
- n. 6 - Giuseppe Leopizzi: La valutazione delle performance dei dirigenti nella programmazione e controllo dell'ente locale
- n. 7 - Alessandra Leonardi: La tassatività delle cause di esclusione da una pubblica gara: applicazioni

- operative in un piccolo comune
- n. 8 - Ebron D'Aristotile: I debiti degli enti locali. Ricognizione, certificazione, interessi e costi per ritardati pagamenti
  - n. 9 - Maria Cristina Colombo: Il servizio di pubblica illuminazione: inquadramento normativo e procedure di affidamento
  - n. 10 - Antonio Meola: Controlli di regolarità amministrativa e direttive, strumenti per la legalità e l'efficienza degli EE. LL.
  - n. 11 - Stefano Usai: Il danno da ritardo nel procedimento amministrativo
  - n. 12 - Domenico Mastrangelo: Trasparenza e Pubblica amministrazione

### Anno 2014

- n. 1 - Vincenzo Tomenzi: Prima quota retributiva della pensione. Alcune considerazioni sulla retribuzione contributiva e pensionabile alla data di cessazione dal servizio
- n. 2 - Salvio Biancardi: Procedimento amministrativo e diritto di accesso. I recenti aggiornamenti legislativi e giurisprudenziali
- n. 3 - G.S. Alemanno: La relazione dell'Unione Europea sulla lotta alla corruzione - Il Piano Anticorruzione dell'A.N.AC
- n. 4 - M.C. Colombo & R. Ragozzino: L'espropriazione sine titulo: evoluzione dell'istituto della c.d. acquisizione sanante
- n. 5 - Stefano Usai: Gli appalti pubblici nella nuova direttiva comunitaria n. 24/2014
- n. 6 - Marco Morgione: I diritti di accesso di cui alla L. 241/90 ed al D.Lgs. 33/13. Differenze. Cosa dice la giurisprudenza
- n. 7 - G.S. Alemanno: Il Federalismo Fiscale in Prospettiva: l'Audizione della Corte dei conti in Commissione Parlamentare
- n. 8 - Arturo Bianco: L'applicazione delle nuove norme sul personale – D.L. 90/2014 convertito in Legge n. 114/2014
- n. 9 - AA.VV.: Dalle Riviste di Paweb: pareri della Corte dei Conti e sentenze varie (maggio - ottobre 2014)
- n. 10 - Vincenzo Tomenzi: Maggiorazioni del servizio utile a pensione dopo la cooperazione internazionale allo sviluppo

### Anno 2015

- n. 1 - Giuseppe Salvatore Alemanno: L'Unione dei comuni quale modello concreto di autonomia locale
- n. 2 - Argentino D'Auro: Lo stato dell'arte della riscossione dei tributi locali dopo l'approvazione della delega fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23)
- n. 3 - A. Fabiani & P. Belli: DURC, adempimenti e flussi di lavorazione
- n. 4 - P. Monea & U. Nucara: Il conferimento degli incarichi dirigenziali nelle Regioni e nei Comuni
- n. 5 - Pasquale Bitonto: Il Sistema di performance management e il suo coordinamento con il Sistema di prevenzione della corruzione (La sperimentazione della Provincia di Ancona)
- n. 6 - Domenico Mastrangelo: Trasparenza e disabilità
- n. 7 - Stefano Usai: La nuova fattispecie di soccorso integrativo. La norma, le considerazioni dell'ANAC e della giurisprudenza. Gli aspetti pratici
- n. 8 - Marco Morgione: Le procedure esecutive contro gli enti locali
- n. 9 - A. Leonardi & R. Guida: Gli oneri di sicurezza aziendali negli appalti di lavori
- n. 10 - M. Lo Franco: Pagamenti elettronici. Nodo dei pagamenti AgID - Come cambiano i pagamenti on line nella PA

### Anno 2016

- n. 1 - Redazione Paweb: Legge di stabilità 2016. Testo ufficiale della Legge 28 dicembre 2015, n. 208
- n. 2 - A. Azzariti: Gli affidamenti in house verso il recepimento delle Direttive UE 23, 24 e 25 del 2014
- n. 3 - G. S. Alemanno: La riorganizzazione della Pubblica Amministrazione
- n. 4 - Stefano Maria Sisto: Lo scioglimento dei consigli comunali per infiltrazione mafiosa

- n. 5 - Salvio Biancardi: Accesso agli atti amministrativi. I singoli campi di applicazione della disciplina
- n. 6 - G. S. Alemanno: Il nuovo Codice degli appalti e delle concessioni: osservazioni e note
- n. 7 - M. V. Tarantino: La promozione delle attività culturali nelle Pubbliche amministrazioni
- n. 8 - Giuseppe Leopizzi: La responsabilità dirigenziale nel nuovo sistema dei controlli interni
- n. 9 - G. S. Alemanno: The Freedom of Information Act. Lettura del D.Lgs. n. 33/2016 come ricostruito dal D.Lgs. n. 97/2016
- n. 10 - Maria Cristina Colombo : Servizi sociali e procedure di appalto. La disciplina vigente e gli scenari futuri per il terzo settore
- n. 11 - Argentino D'Auro: Catasto: una riforma incompiuta
- n. 12 - D. Mastrangelo & D. Lomazzo: White list e controlli antimafia negli appalti pubblici

### Anno 2017

- n. 1 - Marco Lo Franco: Best Practice. Come ottimizzare gli Uffici delle entrate e Ragioneria - Raccolta schede
- n. 2 - Eugenia Materia: I debiti fuori bilancio: una componente centrale del fenomeno della corruzione
- n. 3 - G. S. Alemanno : L'accesso civico generalizzato: caratteristiche, differenze e funzioni
- n. 4 - Mattia Casati: I motivi di esclusione dell'art. 80 del Nuovo Codice degli appalti - aggiornato al Decreto correttivo
- n. 5 - Salvio Biancardi: Le procedure negoziate sotto soglia alla luce del nuovo Codice dei contratti e del Decreto correttivo
- n. 6 - M. C. Colombo: La patologia del contratto di appalto pubblico: i possibili rimedi
- n. 7 - G. S. Alemanno : La redazione tecnica e stilistica degli atti amministrativi
- n. 8 - Stefano Usai: Il soccorso istruttorio specificativo ed integrativo nel D.Lgs. n. 50/2016 dopo il correttivo
- n. 9 - Ebron D'Aristotile: Il Fondo pluriennale vincolato. Modalità di contabilizzazione nel bilancio finanziario gestionale
- n. 10 - Daniela Di Stefano: Il personale delle società partecipate e la Riforma Madia

### Anno 2018

- n. 1 - Redazione Paweb: Legge di bilancio 2018. Le norme di interesse per gli enti locali
- n. 2 - Salvio Biancardi: Il RUP negli appalti di servizi e forniture alla luce delle recenti novità normative - Parte I
- n. 3 - Alessandro Ghionni: La disciplina del pareggio di bilancio 2018/2020
- n. 4 - Domenico Lomazzo: La Commissione di gara tra nuova disciplina normativa e profili giurisprudenziali
- n. 5 - Salvio Biancardi: Il RUP negli appalti di servizi e forniture alla luce delle recenti novità normative - Parte II
- n. 6 - Giuseppe Salvatore Alemanno: La Privacy nel Regolamento dell'Unione Europea 2016/679
- n. 7 - Massimiliano Trudu: I conguagli e i crediti inesigibili nella TARI
- n. 8 - Cosimo Damiano Zacà: Gli attori principali del procedimento elettorale
- n. 9 - Stefano Usai: Le linee guida ANAC n. 4, l'affidamento nell'ambito dei 40mila euro e le implicazioni

### Anno 2019

- n. 1 - Ebron D'Aristotile: La Manovra di Bilancio 2019 per gli enti locali
- n. 2 - Antonio Meola: Il Piano di prevenzione della corruzione e della trasparenza – Best Practice
- n. 3 - Ebron D'Aristotile: Il pareggio di bilancio dopo la legge 145/2018
- n. 4 - Salvio Biancardi: La Commissione di gara
- n. 5 - G. Buttarelli & P. Colarossi: Gli schemi urbanistici di assetto. Strumenti innovativi per la rigenerazione urbana
- n. 6 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Il Decreto Sblocca cantieri
- n. 7 - D. Francesconi – C.Sau – A. Fabiani: La fatturazione elettronica dei professionisti
- n. 8 - Daniela Di Stefano: L'organo amministrativo delle società a controllo pubblico: profili rilevanti
- n. 9 - Ebron D'Aristotile: Diritto d'accesso del consigliere comunale nell'esercizio del proprio mandato

**Anno 2020**

- n. 1 - Ebron D'Aristotile: La Manovra di Bilancio 2020 per gli enti locali
- n. 2 - Ebron D'Aristotile: DL n. 18/2020: le norme di interesse per enti locali con Relazione tecnica e Note di commento
- n. 3 - Giuseppe Salvatore Alemanno: La disciplina del lavoro agile (smart working o flexible working)
- n. 4 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Il Protocollo sulla sicurezza dei lavoratori della pubblica amministrazione
- n. 5 - Ebron D'Aristotile: La rinegoziazione dei prestiti della Cassa Depositi e Prestiti (circolare 1300/2020)
- n. 6 - Salvio Biancardi: Procedure sotto soglia di beni e servizi (aggiornate al decreto correttivo e al decreto sblocca cantieri)
- n. 7 - Ebron D'Aristotile: Le modifiche ai principi contabili dopo il 12° decreto correttivo (prima della pubblicazione)
- n. 8 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Il Regolamento ANAC per la gestione delle segnalazioni e per l'esercizio del potere sanzionatorio

**Anno 2021**

- n. 1 - Salvio Biancardi: Il procedimento amministrativo dopo il Decreto semplificazioni (D.L. 76/2020 convertito in L. 120/2020)
- n. 2 - Indra Macri: Amministrazione digitale: carta della cittadinanza digitale e governance
- n. 3 - Giuseppe Salvatore Alemanno: Il Piano Organizzativo del Lavoro Agile (P.O.L.A.) e gli indicatori di Performance: le Linee guida
- n. 4 - Indra Macri: Il cloud nella Pubblica Amministrazione

**Riviste online**



Una collana di riviste periodiche dal taglio estremamente pratico che godono di ampia diffusione, dedicate all'approfondimento operativo delle principali novità relative all'amministrazione dell'ente, alla gestione del personale, alla finanza e ai tributi, alla gestione completa degli appalti pubblici. I bollettini sono inviati a tutti gli abbonati tramite e-mail o in abbonamento postale cartaceo una volta al mese, ma è disponibile in ogni momento la consultazione on-line di tutte le recensioni pubblicate

**CEL**  
EDITRICE



CEL Servizi srl

Via Spaventa, 16 • 66100 Chieti (CH)  
Tel. 0871.344841 • Fax 0871.345342  
[www.celservizi.it](http://www.celservizi.it)  
email: [info@celservizi.it](mailto:info@celservizi.it)

Azienda certificata UNI EN ISO 9001  
Certificato N. IT01/0440

