

I prontuari

FONDO RISCHI POTENZIALI E ALTRI ACCANTONAMENTI

**Indicazioni operative su costituzione,
monitoraggio, gestione, uso e rendicontazione**

Laura Pizzuti - Patrizio Belli

CEL EDITRICE

©

Tutti i diritti riservati
Riproduzione vietata

Opera registrata e protetta ai sensi delle leggi 22 aprile 1941, n. 633 e 18 agosto 2000, n. 248 - È assolutamente vietata la riproduzione totale o parziale di questa opera, del suo titolo, dei suoi caratteri editoriali, della sua organizzazione per parti e dei titoli delle medesime, così come l'inserimento in circuiti informatici, la trasmissione sotto qualsiasi forma e con qualunque mezzo elettronico, meccanico, attraverso fotocopie, registrazione o altri metodi, senza il permesso scritto dei titolari del copyright.

ISBN 978-88-99083-53-3

Comitato di redazione:

Emanuela Castrataro, Sabrina D'Angelo, Federica Marino, Samantha Cerritelli,
Alessandro Ghionni, Luca Ciavarella

CEL EDITRICE

Sede Legale:

66100 CHIETI - Via Ognissanti, 17

Sede Operativa:

24125 BERGAMO - Via G. Rosa, 22/A

<http://www.celeditrice.it> - e-mail: info@celeditrice.it

Novembre 2017

*Ricordavi spesso “organizzazione e metodo”
Ci provo e penso a te
Ciao papà*

Patrizio

*Ai miei figli Arianna e Andrea,
la vita è un dono, un'incredibile opportunità
scegliete con cura
e operate con passione*

Laura



INDICE

<i>Premessa e inquadramento del Fondo Rischi Potenziali nella Riforma dell'Armonizzazione</i>	pag. XI
---	---------

Cap. I

IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE PASSIVITÀ POTENZIALI NEL DIRITTO CONTABILE INTERNO

1. Introduzione.....	pag. 1
2. La rilevazione delle passività potenziali secondo la disciplina codicistica.....	»
3. I principi dell'OIC.....	»
3.1 Utilizzazione dei fondi e fondi eccedenti - Cenni.....	»
4. I principi di diritto internazionale - IAS 37.....	»
5. La contabilizzazione delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione ante - Riforma.....	»
6. La rilevazione delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione - Il D.Lgs. n. 118/2011.....	»

Cap. II

TIPOLOGIE DI PASSIVITÀ POTENZIALI

1. Introduzione.....	pag.
2. Contenzioso.....	»
3. Contenzioso civile.....	»
3.1 Tipologie di sentenze.....	»
3.2 Decreto ingiuntivo.....	»
3.3 Conclusioni.....	»
4. Contenzioso tributario.....	»
4.1 Spese di giudizio.....	»
5. Contenzioso amministrativo.....	»

5.1 Sentenze nel processo amministrativo.	pag.
6. Perdite non ripianate di organismi partecipati dagli enti locali.	»
7. Indennità di fine mandato del sindaco	»
8. Rinnovi del contratto collettivo nazionale del lavoro	»
9. Rimborso spese legali agli amministratori degli EE.LL. ai sensi dell'art. 86 comma 5 TUEL	»

Cap. III

PROCEDURA ISTRUTTORIA PER LA COSTITUZIONE DEL “FONDO RISCHI POTENZIALI”

Fase 1 - Procedura di quantificazione del fondo	pag.
1. Soggetti - Azioni - Tempi	»
Fase 2 - La valutazione del “grado di rischio” - Criterio di misurazione	»
2. Criterio di misurazione del “grande rischio”	»
3. L’acquisizione del parere di merito sul rischio	»
4. Il ruolo dell’Ufficio Legale.	»

Cap. IV

LA COSTITUZIONE DEL “FONDO RISCHI POTENZIALI” NEI DOCUMENTI DI PROGRAMMAZIONE

1. Il Documento Unico di Programmazione	pag.
2. La Nota Integrativa al Bilancio	»
3. Criteri di valutazione adottati per le previsioni di accantonamento al “fondo”	»
4. L’accantonamento al “fondo” nel risultato presunto di amministrazione	»
5. Informazioni necessarie all’interpretazione del bilancio	»

Cap. V
LA COSTITUZIONE DEL “FONDO RISCHI POTENZIALI”
IN BILANCIO

1. Premessa	pag.
2. La costituzione in bilancio del “fondo rischi potenziali”	»
3. La classificazione in Bilancio del “fondo rischi potenziali”	»
4. L’impatto del “fondo rischi potenziali” sui vincoli di finanza pubblica	pag.
5. Il ruolo assegnato all’Organismo di Revisione Economico-Finanziaria	»

Cap. VI
LA GESTIONE DEL FONDO RISCHI POTENZIALI
IN CORSO DI ESERCIZIO FINANZIARIO

1. Gli accadimenti della gestione	pag.
2. Incremento del “fondo rischi potenziali”	»
3. L’aggiornamento del “fondo rischi potenziali” in sede di approvazione degli equilibri e dell’assestamento generale	»
4. Prelevamento dal fondo rischi potenziali	»
5. Gli atti successivi al prelevamento	»

Cap. VII
IL “FONDO RISCHI POTENZIALI” IN SEDE
DI RIACCERTAMENTO E RENDICONTO

1. Natura contabile dell’accantonamento e confluenza nel risultato di amministrazione	pag.
2. L’accantonamento in avanzo di amministrazione	»
3. L’applicazione della quota accantonata in avanzo - Casistica	»

APPENDICE PROCEDURALE

Contenziosi	pag.
1. La ricognizione del contenzioso.....	»
2. Valutazione del “grado di rischio di soccombenza”.....	»
3. La banca dati del contenzioso	»
4. Cosa va inserito nei documenti di programmazione	»
5. Il “fondo rischi potenziali” ed i vincoli di finanza pubblica	pag.
6. La gestione contabile del “fondo” in corso di esercizio.....	»
7. Il prelevamento dal “fondo” in sede di approvazione di “equilibri e assestamento generale”.....	»
8. Il “fondo” in sede di elaborazione del riaccertamento ordinario .	»
9. L’impiego del “fondo” confluito in Avanzo di Amministrazione.	»
Altre casistiche di accantonamento a “fondo rischi potenziali”	»

PRASSI RICHIAMATA

1. Corte dei Conti, Sez. Autonomie, Deliberazione 23 marzo 2016, n. 9/SEZAUT/2016/INPR.....	pag.
2. Corte dei Conti, Sez. controllo Campania, Deliberazione 27 settembre 2017, n. 238.....	»

Premessa e inquadramento del fondo rischi potenziali nella riforma dell'armonizzazione

1. Premessa: la Riforma contabile

La Riforma che va sotto il nome di “Armonizzazione dei Sistemi Contabili”, approvata con i Decreti Legislativi n. 118/2011 e n. 126/2014 su delega della Legge n. 42 del 5 maggio 2009, reca innovazioni estese e profonde sull'ordinamento contabile degli Enti Locali, già rivisitato significativamente dal Decreto Legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, confluito nel TUEL a costituirne la Seconda Parte.

Gli operatori si sono trovati “a fare i conti” con numerose novità che possono essere riassunte nei seguenti principali elementi:

- a) il quadro delle fonti di riferimento, che vede l'introduzione del D.Lgs. n. 118/2011 (modificato e integrato dal Decreto Legislativo n. 126/2014, emesso in corso e per effetto della “sperimentazione” del nuovo sistema), il TUEL riformato ed i “Principi Contabili”, quelli “Generalisti” e soprattutto quelli “Applicati”, allegati al D.Lgs. n. 118 cit., che integrano la disciplina e non sono considerabili come mere indicazioni di metodo, alla stessa stregua di quelli emessi dall'Osservatorio del Ministero dell'Interno, ma vere e proprie disposizioni con vigore di legge cogente;
- b) i nuovi schemi di bilancio e relativa classificazione in missioni e programmi, con particolare riferimento al “piano dei conti finanziario”, nonché una innovativa disciplina delle competenze all'approvazione della programmazione e soprattutto delle “variazioni” a Bilancio di Previsione e Piano Esecutivo di Gestione;
- c) la sostituzione della Relazione Previsionale e Programmatica con il Documento Unico di Programmazione;
- d) l'applicazione del “principio della competenza finanziaria (così detta potenziata”;
- e) la completa registrazione di tutti i crediti formalmente vantati, con correlata introduzione del “Fondo dei Crediti di Dubbia Esigibilità”, come strumento di salvaguardia degli equilibri a fronte di mancate riscossioni;

- f) l'introduzione, sul fronte della Spesa, del "Fondo Pluriennale Vincolato", quale strumento di traghettamento delle scritture contabili agli esercizi di effettiva manifestazione della esigibilità, allo scopo di applicare con pienezza la contabilizzazione (potenziata) in ragione della effettiva "scadenza" dei debiti;
- g) l'introduzione del "Fondo Rischi Potenziali", posto anch'esso a presidio del mantenimento degli equilibri, a fronte del *manifestarsi in atto di potenziali rischi*, per debiti noti all'amministrazione, ma di cui non si è ancora concretizzata o validata l'obbligazione giuridica accompagnata dalla relativa "scadenza".

Le finalità perseguite dal legislatore sono molteplici. La necessità di consolidamento della contabilità pubblica dell'intero sistema Stato, ha spinto l'estensore della Riforma a rendere omogenee classificazione e regole per la tenuta delle scritture, a valere su tutti i livelli istituzionali, territoriali e centrali.

Nel perseguire tale obiettivo manifesto e connaturato al concetto di "armonizzazione", il Governo delegato dalla legge n. 42/2009:

- ha colto l'occasione per porre rimedio ad alcune criticità di sistema
- ha introdotto nuovi istituti e regole che comprimono spazi di autonomia presenti in precedenza
- ha vincolato le amministrazioni al presidio di attività e fenomeni che possono rendere patologica la gestione dell'equilibrio tra risorse disponibili e loro destinazione.

Non è questa la sede per un commento di merito sull'applicazione e sull'efficacia degli strumenti impiegati per il conseguimento delle finalità e per evidenziare quali altri profili e valori pertinenti l'esercizio delle funzioni pubbliche siano stati sacrificati dalla Riforma. Chi scrive se ne è occupato in avvio ed esercizio della sperimentazione, dove talune lacune e talune criticità sono state evidenziate e vengono oggi confermate dalla pratica diuturna. A tali contributi si fa espresso rinvio.⁽¹⁾

(1) Rivista "Management Locale" Asfel (Associazione Servizi Finanziari degli Enti Locali) numero di dicembre 2013, a cura di Stefano Fermante e Patrizio Belli.

Come noto agli operatori destinatari della presente pubblicazione, la Riforma ha agito in modo esteso e profondo, modificando radicalmente i criteri di analisi, qualificazione e trattamento delle scritture contabili, poste a sostegno delle obbligazioni giuridiche, per l'esercizio delle competenze istituzionali assegnate dall'ordinamento costituzionale agli Enti Locali.

Inoltre vi sono da maneggiare nuovi istituti gius-contabili, mai trattati prima e connotati da discipline complesse, ricche di insidie e responsabilità connesse alla loro corretta tenuta.

2. Panoramica su innovazioni e finalità della riforma

Di seguito una panoramica sulle innovazioni introdotte nell'ordinamento contabile, organizzata secondo le due principali finalità perseguite dal legislatore:

ARMONIZZARE E MANTENERE GLI EQUILIBRI

Armonizzare

Nuova classificazione, con relativo piano dei conti finanziario, e nuove regole di contabilizzazione, con applicazione della competenza finanziaria potenziata, rappresentano senz'altro lo strumento per uniformare la tenuta delle scritture contabili.

La classificazione unica, applicata *erga omnes*, assicura che fonti di entrata e soprattutto acquisizioni di spesa vengano connotate con la medesima codifica. Si favorisce così il consolidamento dei conti pubblici, mediante una corretta sovrapposizione (sommatoria) delle risultanze dei bilanci di tutte le amministrazioni (aggregazioni verticali). Si favoriscono altresì confronti (con anglicismo "benchmark") e più raffinate analisi di bilancio, mediante aggregazioni orizzontali di informazioni coincidenti per codifica e dunque per natura, ovvero per finalità, con livelli di dettaglio ormai molto spinti.

L'applicazione della competenza potenziata, anch'essa *erga omnes*, consente di tenere sotto presidio unitario le manifestazioni dinamiche delle registrazioni contabili. Essa infatti impone che le scritture vengano legitti-

mamente effettuate al manifestarsi dell'obbligazione giuridica (*momento*), con imputazione all'esercizio o agli esercizi finanziari in cui si verifica l'esigibilità (*anno di contabilizzazione*), sia in entrata che in spesa. Anche la scelta dei fattori fondanti per una corretta contabilizzazione riveste dunque carattere qualificante e imprescindibile dell'Armonizzazione.

La costituzione e tenuta del "Fondo Pluriennale Vincolato" è uno strumento a supporto della corretta imputazione all'esercizio di manifestazione della "scadenza". Com'è stato intuito sin dalla sperimentazione e come l'esperienza applicativa dimostra, è uno strumento assai complesso da utilizzare, indice di tecnicismo ed ermetismo contabile di cui la Riforma è ampiamente e forse eccessivamente permeata.

Tenere gli equilibri

Alla tenuta degli equilibri sono invece destinati alcuni nuovi istituti contabili. È una finalità che potremmo definire "incidentale". Nel riformare l'ordinamento contabile, il legislatore ha ritenuto utile intervenire con nuovi obblighi il cui adempimento assicurasse "tecnicamente", mediante specifici vincoli, la prevenzione di patologie del Bilancio.

Si tratta nello specifico di quegli istituti che trovano collocazione in Bilancio sotto il comune denominatore di "*accantonamenti*".

La disciplina del Fondo di Riserva è stata modificata dal Decreto Legge n. 174/2012, convertito con Legge n. 213 del 7 dicembre 2012.

Le due innovazioni si sostanziano nelle seguenti norme contenute nell'articolo 166 del TUEL:

- *comma 2-ter*: impone un incremento del limite minimo del Fondo dallo 0,30% allo 0,45% del totale delle spese correnti inizialmente previste in Bilancio, nel caso in cui l'Ente si trovi nelle situazioni previste dagli artt. 195 e 222, rispettivamente riguardanti l'impiego di cassa delle somme vincolate per spese non vincolate e l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria;
- *comma 2-bis*: impone altresì che metà dell'importo di cui ai commi 1 e 2-ter (soglie minime e massima del Fondo), venga "*riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'amministrazione*".

Nella prima disposizione la maggiorazione del limite minimo del Fondo è conseguenza di criticità nelle disponibilità di cassa. Il legislatore presume che l'impiego di cassa delle somme vincolate, ovvero l'attivazione di vera e propria anticipazione di tesoreria, siano indice di una gestione patologica e ne fa discendere un incremento della soglia minima dell'accantonamento di riserva.

La seconda norma riserva ad eventuali spese non prevedibili la metà dello stanziamento del Fondo. Un'interpretazione restrittiva della disposizione, in combinato con i commi 1 e 2-ter che espressamente richiama, sembra richiedere che tale quota del Fondo venga conservata integra fino al termine dell'esercizio. Appare con ogni evidenza, qualunque ne sia l'applicazione, che anche in questo caso l'accantonamento è finalizzato a tutela della tenuta degli equilibri. Si richiede infatti di non destinare parte delle risorse all'attuazione delle "politiche", allo scopo cautelativo di dare copertura a spese "non prevedibili e dannose per l'amministrazione".

L'articolo 166 è stato altresì integrato dal Decreto Legislativo n. 118/2011, nella stesura finale approvata col Decreto Legislativo n. 126/2014, ma la modifica è pertinente alla collocazione contabile del Fondo di Riserva, che ora è individuata nella Missione "Fondi e accantonamenti". Ciò conferma il ruolo cautelativo che viene assegnato a detto stanziamento.

Il Fondo dei Crediti di Dubbia Esigibilità è senz'altro da annoverare tra i nuovi istituti gius-contabili che richiedono l'accantonamento di somme allo scopo di garantire equilibrio nella gestione finanziaria.

Il FCDE è calcolato sul rapporto tra accertamenti e riscossioni. Il "Principio applicato della competenza finanziaria" impone la contabilizzazione di tutti i crediti, a condizione che se ne sia formalizzata l'obbligazione giuridica a supporto e ne sia identificata nell'esercizio la relativa "scadenza".

L'approccio prudenziale che induceva taluni operatori ad assumere i così detti "accertamenti per cassa", limitandosi a considerare alcune entrate solo nei volumi effettivamente riscossi, non è più in linea con quanto richiesto dalla normativa, non ha più carattere di legittimità e semmai espone, in "*estrema ratio*", al rischio di responsabilità per danno erariale.

È dunque richiesto di dare piena esposizione in Bilancio dei crediti sorti e vantati nel corso della gestione.

La norma è orientata al rispetto dei principi di integrità, universalità, competenza finanziaria, ma per effetto del “pareggio di bilancio” e della “autorizzatorietà degli stanziamenti di spesa”, potrebbe insidiare gravemente gli equilibri della gestione, inducendo, anzi autorizzando, a spendere anche le somme di dubbia o difficile esazione.

Per questo la Riforma impone di “sterilizzare” gli effetti negativi dei mancati incassi, richiedendo che il differenziale medio tra quanto accertato e quanto effettivamente incassato, a valere sulle Entrate proprie, venga fatto oggetto di accantonamento (nel versante della Spesa del Bilancio).

In tal guisa il FCDE assolve dunque ad alcune rilevanti funzioni:

- obbliga all’analisi delle Entrate per definire quali tra queste debba essere conteggiata nel perimetro di costituzione del Fondo stesso;
- induce la piena esposizione di crediti vantati, ma difficilmente riscuotibili;
- impone il monitoraggio della filiera delle riscossioni;
- induce l’attivazione delle azioni di recupero e miglioramento del rapporto tra accertamenti e incassi, allo scopo di ridurre l’entità del Fondo e liberare risorse per la destinazione alle “politiche”, nell’esercizio delle competenze d’istituto.

Il **Fondo Rischi Potenziali**, oggetto della presente pubblicazione, si innesca in piena coerenza tra gli strumenti funzionali a mantenere in equilibrio la gestione del Bilancio.

Classificato nella Missione 20 “Fondi e accantonamenti” e nel relativo Programma 3 “Altri fondi”, offre garanzia di copertura ad eventi caratterizzati da alee di incertezza, ovvero ancora non idonei a produrre effetti formali sul versante Spesa del bilancio.

3. Tipologie di rischio

La Riforma non tratta in modo sistematico e omogeneo la costituzione e gestione del fondo. Le fattispecie di rischio che richiedono l’accantonamento, come per altri istituti gius-contabili, sono disseminate nelle fonti normative in modo episodico.

Nel tentativo di ricostruire un quadro univoco possono tuttavia essere elencate le seguenti tipologie:

- contenziosi;
- perdite non ripianate di società partecipate;
- indennità di fine mandato dei sindaci;
- rinnovi del contratto collettivo nazionale di lavoro per i dipendenti degli enti;
- rimborso di spese legali sostenute dagli amministratori per giudizi in cui fossero coinvolti per effetto dell'espletamento del loro mandato.

A questi possono aggiungersi eventi e situazioni per le quali, l'applicazione del principio generale di prudenza, può indurre gli operatori a fronteggiare i rischi proprio mediante accantonamento al fondo.

Tutte le tipologie sopra elencate sono oggetto del presente contributo editoriale, con approfondimenti pertinenti quella per **contenziosi** che si presenta con profili di maggiore complessità. Vi sono infatti da considerare:

- a) articolati aspetti istruttori nelle decisioni su “an” e “quantum” della formazione del “fondo”;
- b) coinvolgimento di più attori interni ed esterni all'amministrazione;
- c) valutazioni sulla gestione del fondo e sulla confluenza nel risultato di amministrazione;
- d) una maggiore diffusione e una maggiore frequenza di manifestazione rispetto alle altre casistiche.

Al Paragrafo 5.2 lettera h) il Principio applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011) recita: *“nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva o 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 ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa”*.

Le condizioni necessarie all'impiego del fondo sono dunque individuate nei seguenti fattori:

- a) **l'esistenza di un "contenzioso" o di una "sentenza non definitiva e non esecutiva"**;
i contenziosi, come noto agli operatori, insidiano la tenuta degli equilibri e ne alterano le risultanze, se non debitamente considerati; in questa pubblicazione si tenta di definirne le procedure di presidio preventivo e debita attenzione nell'intera filiera dell'esercizio finanziario, dalla programmazione al rendiconto;
- b) **le "significative probabilità di soccombenza" nel contenzioso**;
la valutazione delle potenzialità/probabilità di soccombenza è il criterio su cui fondare le analisi istruttorie per la formazione e la tenuta del Fondo ⁽²⁾; di seguito nella pubblicazione se ne faranno ampi cenni, per favorire l'uso di parametri certi e opportunamente prudenziali;
- c) **l'obbligazione passiva ancora non verificatasi, ma "condizionata al verificarsi di un evento (esito del giudizio o del ricorso)"**;
- d) **"l'impossibilità di impegnare alcuna spesa"**;
in assenza di obbligazione passiva, di regola, non è possibile assumere scritture contabili di spesa; non fanno eccezione le spese potenzialmente derivanti da contenzioso, per le quali la disciplina espressamente dichiara l'impossibilità di impegnare; anche questo è uno snodo cruciale della questione contenziosi/fondo rischi.

Il Principio contabile esclude la necessità di attivare il Fondo, nel caso in cui *"il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno"*.

In tale situazione le scritture contabili di spesa, assunte al nascere dell'originaria obbligazione, possono permanere in Bilancio, anche nella loro qualità di "residui passivi", sino al manifestarsi dell'esito *definitivo* o anche solo *esecutivo* del giudizio.

(2) Si noti quanto rilievo può assumere l'uso dei termini e la loro area di significati: il Fondo è denominato rischi "potenziali", mentre il Principio condiziona la sua alimentazione con stanziamenti, a fronte di "significative probabilità" di soccombenza. Quella tra "potenzialità e probabilità" può apparire un'oziosa questione terminologica, ma al contrario la sua soluzione identifica esattamente il criterio di scelta da adottare nella decisione di assoggettare o meno ad accantonamento le somme su cui si corre il rischio di dover pagare.

Ciò permette di dire che il relativo Residuo è conservabile a garanzia dell'eventualità che il Giudice, nel pronunciarsi sul merito, dichiari, *ora per allora*, l'esigibilità della somma in favore del contraente o soggetto che vanta il credito a qualsiasi titolo nei confronti dell'ente.

Il Principio precisa poi che al Fondo vanno accantonate "*maggiori spese legate al contenzioso*", sanzioni/rivalutazioni/interessi/spese legali, che per loro natura maturano e manifestano esigibilità al momento della definitività o esecutività della pronuncia giurisdizionale.

Da ultimo si precisa che molti degli approfondimenti procedurali inerenti le varie fasi di gestione del "fondo rischi potenziali" in caso di contenzioso, hanno validità estendibile anche alle altre fattispecie di rischio trattate.

Si segnala all'attenzione del lettore l'appendice che riassume le procedure con i dettagli operativi, le schematizzazioni e i modelli proposti per assolvere agli adempimenti nelle differenti situazioni.



CAP. I

**IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE PASSIVITÀ POTENZIALI
NEL DIRITTO CONTABILE INTERNO****1. Introduzione**

La redazione del bilancio d'esercizio comporta l'effettuazione di una serie di stime alcune delle quali si sostanziano nell'applicazione di un modello matematico (algoritmo di calcolo) ⁽¹⁾ ed altre in cui è richiesto all'estensore una notevole capacità di giudizio fondata su una conoscenza dei fatti e sulla massima obiettività ⁽²⁾. È questo il caso dell'iscrizione in bilancio delle passività potenziali. Le situazioni in cui sussistono delle passività soltanto potenziali, e non ancora certe ed oggettivamente determinabili possono essere innumerevoli e non è certamente agevole tipicizzarle.

La pratica aziendale infatti ha frequentemente dimostrato che le passività potenziali possono essere di importanza tale da condizionare in misura apprezzabile la reale situazione patrimoniale e finanziaria di una società. Se tali passività non vengono iscritte in bilancio, o comunicate dagli amministratori nella nota integrativa, l'informazione societaria può risultare pericolosamente incompleta o addirittura fuorviante. In tal senso l'art. 2423 co. 2 e 4 del codice civile "*Il bilancio deve essere re-*

(1) È questo il caso dell'ammortamento delle immobilizzazioni tecniche. In tale ipotesi la quantificazione dell'ammortamento avviene moltiplicando per l'aliquota percentuale di ammortamento il costo storico del cespite. Il processo di stima interessa la determinazione dell'aliquota percentuale.

(2) La valutazione di congruità di fondi rientra nelle normali operazioni da effettuare alla fine di ciascun esercizio. Nel caso in cui si manifestino eventi dopo la chiusura dell'esercizio, ma prima della formazione del bilancio che evidenzino condizioni che già esistevano alla data di bilancio e richiedono modifiche al fondo iscritto, occorre modificare il bilancio per tenere conto di tali effetti.

dato con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio" ⁽³⁾ ... "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione". ⁽⁴⁾

2. La rilevazione delle passività potenziali secondo la disciplina codicistica

Il trattamento contabile delle passività potenziali, nell'ambito delle quali rientrano i debiti contestati *sub judice*, è disciplinato dalla disposizioni contabili di diritto interno (codice civile e principi predisposti dall'Organismo Italiano di contabilità) e dai principi di diritto internazionale (IAS/IFRS).

Il codice civile nonostante sia stato novellato prima dal D.Lgs. 127/1991 e da ultimo dal D.Lgs. 139/2015, attuativo delle Direttiva n. 2013/34/UE ed applicabile ai bilanci relativi ad esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, non contiene una disciplina completa ed esauriente riguardo all'iscrizione in bilancio delle passività potenziali.

Infatti, se è pur vero che prima dell'ultimo intervento legislativo, nel codice civile non vi era un espresso richiamo alle passività potenziali (ora menzionate all'art. 2427 co. 1 n. 9 c.c. "*Contenuto della*

(3) Comma così modificato dall'art. 6, comma 2, lett. a), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. 139/2015.

(4) Comma inserito dall'art. 6, comma 2, lett. b), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. 139/2015.

nota integrativa”)⁽⁵⁾ è altrettanto incontrovertibile che il legislatore non abbia provveduto, neanche in quest’ultima occasione ad intervenire in maniera sistematica sulla materia definendo la fattispecie di passività potenziale e dettandone una disciplina generale.

Prima del D.Lgs. 135/2015 si tendeva a ricondurre la fattispecie in esame alle previsioni contenute nel Titolo V - sezione IX, dedicata alla materia del bilancio, più precisamente gli artt. 2423 bis, 2424, 2424 bis, 2427. Di seguito si riportano le norme citate evidenziando le novità apportate dalla recente riforma nonché l’intento del legislatore.

Il contenuto dell’art. 2423 bis al numero 4), anche dopo l’entrata in vigore della novella, è rimasto inalterato disponendo come segue: *“Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”*. Dalla lettura dell’articolo emerge come il legislatore sospinto dai migliori propositi, ora come allora, individui nelle passività potenziali, profili di criticità rispetto la pratica aziendale, imponendo all’estensore del bilancio di *“tenerne conto”*, senza però fornire istruzioni precise in merito.

Per contro, l’art. 2424, penultimo comma imponeva⁽⁶⁾, prima

(5) *“...l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest’ultime sono distintamente indicati”* (Numero così modificato dall’art. 6, comma 9, lett. d), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall’art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. 139/2015).

(6) *“In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d’ordine”* (art. 2424 c.c. ante riforma).

dell'intervento legislativo che ne ha disposto l'abrogazione ⁽⁷⁾, l'iscrizione nei conti d'ordine dei debiti di garanzia indipendentemente dal grado di probabilità del loro avveramento ⁽⁸⁾. È possibile che il legislatore sia intervenuto in tal modo al fine di ricostruire un quadro armonico di norme recanti disciplina della medesima materia. Infatti il contenuto del menzionato articolo appariva del tutto incongruente con il successivo art. 2424 bis c.c., rimasto immutato, che testualmente dispone “*Gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite e debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza*”. Superata una contraddizione tra i due contenuti normativi è immediato rilevare che la norma in questione non si riferisca solo alle passività potenziali ovvero a passività ad esistenza probabile accantonate al fondo rischi, bensì contempli anche l'ipotesi di esistenza certa come nel caso di accantonamento a dei fondi oneri. Più precisamente, in considerazione del fatto che gli accantonamenti a fondi servono ad imputare al conto economico un componente negativo di reddito corrispondente ad un onere di competenza sì dell'esercizio in chiusura, ma che avrà manifestazione concreta in uno successivo, occorre che nell'esercizio in esame si sia verificato un evento idoneo a dar causa (“*natura determinata*”), alternativamente: ad una probabilità di dover sostenere in futuro un onere o di dover subire una perdita di ammontare determinato o indeterminato (come nel caso di vertenze o procedimenti giudiziari) oppure ad una certezza di dover in futuro sostenere un onere o di dover subire una perdita indeterminata nell'ammontare o nella data di sua verifica-

(7) Comma abrogato dall'art. 6, comma 4, lett. n), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. 139/2015.

(8) Il disposto normativo prevedeva l'annotazione dei debiti di garanzia anche nell'ipotesi in cui il garantito risultasse di sicura solvibilità e pur quando vi fosse il beneficio di escussione, tanto da poter ritenere (pressoché) esclusa ogni conseguenza negativa della garanzia prestata.

(9). I fondi rischi accolgono, pertanto, accantonamenti per passività potenziali la cui esistenza è probabile e connessa a situazioni già esistenti, seppur gravate da uno stato di incertezza dipendente da eventi futuri ⁽¹⁰⁾.

L'art. 2427, relativo al contenuto della nota integrativa, testualmente stabilisce che oltre a quanto richiesto da altre disposizioni, la nota debba contenere una serie di informazioni tra le quali appare significativo al n. 7 il richiamo alla *“composizione della voce altri fondi dello stato patrimoniale.”*, e al n. 9), a completamento e integrazione dell'informativa prevista dall'art. 2423 bis n. 4), *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati”* ⁽¹¹⁾. Con l'abrogazione dell'art. 2424 comma 3 del codice civile i conti d'ordine ⁽¹²⁾, prima allocati in calce allo stato patrimoniale, confluiscono ora nella nota integrativa. Il focus, post riforma, appare meno concentrato sulle sole garanzie, ma accanto a queste e agli impegni **si fa riferimento alle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale.**

(9) *Il problema della rilevazione contabile delle passività potenziali* di Ilaria Kutufà (2015).

(10) In tal senso l'OIC 31 distingue gli eventi in “probabili”, “possibili” o “remoti”, al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, e quindi stabilire se va operato o meno un accantonamento per rischi.

(11) Numero così sostituito dall'art. 6, comma 9, lett. c), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. 139/2015.

(12) I conti d'ordine sono quei conti che non costituiscono né attività/passività patrimoniali né costi/ricavi economici. Non influenzano il risultato d'esercizio ma, inseriti in bilancio in calce allo Stato patrimoniale danno informazioni su rischi, impegni, beni di terzi presso la società... Alcuni esempi possono essere : i conti d'ordine per i canoni leasing ancora in essere, i conti che raggruppano gli effetti attivi accreditati al salvo buon fine e non ancora scaduti...

3. I principi dell'OIC

Per quanto riguarda gli standards nazionali, ossia i principi predisposti dall'Organismo Italiano di Contabilità, il riferimento corre all'OIC 31, dedicato specificamente ai fondi per rischi ed oneri e al trattamento di fine rapporto.

Secondo l'OIC 31, i fondi per oneri rappresentano “*passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi*”. In tal caso l'onere non essendo ancora esattamente definito, va determinato attraverso un procedimento di stima che normalmente non richiede il supporto di un legale perchè ai conteggi provvedono i reponsabili delle aree aziendali interessate (es. fondo garanzia prodotti, fondo manutenzione ciclica, fondo recupero ambientale, fondo ristrutturazione, ecc.).

I fondi per rischi rappresentano “*passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati*” (cfr. OIC 31, §§ 7-8). In pratica, ipotizzando che alla società sia stata intentata una causa l'estensore del bilancio deve stimare se la circostanza che la società verrà condannata sia probabile oppure possibile oppure remota, utilizzando la più ampia **conoscenza dei fatti e delle circostanze** attraverso pareri di legali ed esperti, dei dati relativi all'esperienza dell'impresa e della giurisprudenza in casi similari, alle decisioni che l'impresa sta valutando di adottare (ad esempio una proposta di transazione). Esempi di fondi rischi sono: cause passive, inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, rischi non assicurati.

I requisiti per la rilevazione di un accantonamento a *fondo oneri* o *fondo rischi*, in presenza di una passività, sono costituiti:

- a) dalla natura determinata della stessa e pertanto riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- b) dalla sua esistenza certa o probabile (escluse le ipotesi in cui l'e-

vento da cui dipende il verificarsi della perdita probabile o potenziale sia possibile o remoto);

- c) dalla data di sua sopravvenienza incerta;
- d) dal suo ammontare determinato o indeterminato, ma attendibilmente stimabile pertanto non in modo arbitrario o aleatorio.

Se dal giudizio prognostico si ricava l'insussistenza di almeno una delle due condizioni indicate (probabilità di verifica della perdita e/o possibilità di attendibile stima della stessa), la passività potenziale non richiede la rilevazione di un accantonamento in bilancio, ma solo una descrizione chiara, precisa ed obiettiva nella nota integrativa.

Infine, detti fondi devono essere esposti nello stato patrimoniale nelle classi previste dall'art. 2424 c.c.

Secondo il contenuto attuale del principio in parola, destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile, è possibile formulare una definizione di carattere generale per identificare la natura delle passività potenziali, *“per potenzialità si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data di bilancio, caratterizzata da uno stato d'incertezza, che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi in una perdita per l'impresa”* (cfr. OIC 31, § 9). 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”* (cfr. OIC 31, § 10). A differenza (e ad 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**.

- Secondo il principio esposto, *“un evento è probabile quando il suo accadimento 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 del resto quella ba-*

sata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente. Nella prassi, tale ipotesi ricorre quando la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi (un 51% che si verifichi contro un 49% che non si verifichi, un 52% contro un 48% e così via).

- *Un evento è **possibile** quando 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 (un 51% che non si verifichi contro un 49% che si verifichi, un 52% contro un 48% e così via).
- *Un evento è **remoto** quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali".* Nella prassi, tale ipotesi ricorre quando la probabilità che l'evento si verifichi è stimata nella misura inferiore al 10% (cfr. OIC 31, § 11).

Dalla descritta classificazione discendono conseguenze sul piano della rilevazione contabile.

Di seguito si riportano le casistiche e i riflessi sul piano contabile degli eventi sopra classificati:

- a) se l'evento comportante il sorgere della passività è **probabile** e l'onere o la perdita risultano di ammontare determinato o determinabile con sufficiente ragionevolezza, vi è l'obbligo dell'iscrizione del fondo con relativo stanziamento. L'accantonamento a fondo deve essere effettuato nell'esercizio in cui si verifica l'evento che dà luogo al sorgere del rischio od onere che avrà manifestazione futura, in modo tale che, qualora il rischio o l'onere dovessero concretamente verificarsi, il fondo potrà essere "utilizzato", prelevandone quanto necessario a coprire la perdita: così da evitare – conformemente al principio di competenza – che essa gravi su tale esercizio (cfr. Cass., 9 aprile 1994, n. 4177, in Società, 1994, 1201; Trib. Milano, 5 novembre 2001, cit.; Trib. Napoli, 18 marzo 1995, in Società, 1995,

- 1447; Trib. Napoli, 18 giugno 1994, in Foro it., 1995, I, 3328; Trib. Monza, 10 aprile 1997, in Società, 1997, 1084);
- b) se l'evento comportante il sorgere della passività è **probabile**, ma l'ammontare dell'onere o della perdita non è stimabile con attendibilità, vi è (soltanto) l'obbligo di fornire informazioni adeguate nella nota integrativa;
- c) se l'evento comportante il sorgere della passività è **possibile** non viene operato un accantonamento in bilancio, ma si evidenzia nella nota integrativa ogni informazione utile affinché il lettore possa avere i chiarimenti essenziali per la comprensione della situazione e valutare gli eventuali riflessi sul bilancio: in particolare, l'ammontare stimato della possibile perdita e l'indicazione del parere della direzione dell'impresa, dei consulenti legali e di altri esperti;
- d) se l'evento comportante il sorgere della passività è **possibile**, ma l'ammontare dell'onere o della perdita non è stimabile con attendibilità, vi è (soltanto) l'obbligo di fornire informazioni adeguate nella nota integrativa ⁽¹³⁾;
- e) se l'evento comportante il sorgere della passività è remoto ovvero ha scarsissime possibilità (nella prassi quando la probabilità che si verifichi è stimata inferiore al 10%) non è richiesta, in nota integrativa, l'informativa (vedi OIC 31 paragrafo 49). In tale ipotesi l'annotazione che più frequentemente viene utilizzata è «Non si è infine tenuto conto dei rischi di natura remota».

(13) OIC 31 - paragrafo 49 - «Nel caso di passività potenziali ritenute possibili, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni: – la situazione d'incertezza, ove rilevante, che procurerebbe la perdita; – l'importo stimato o l'indicazione che lo stesso non può essere determinato; – altri possibili effetti se non evidenti; – l'indicazione del parere della direzione della società e dei suoi consulenti legali ed altri esperti, ove disponibili».

3.1 *Utilizzazione dei fondi e fondi eccedenti - Cenni*

L'utilizzazione del fondo iscritto in bilancio è effettuata in modo diretto e solo per quelle spese e passività per le quali lo stesso fondo era stato originariamente costituito.

Al momento del sostenimento dei costi, ove già interamente coperti dall'apposito fondo, si impiega quindi direttamente il fondo stesso e conseguentemente il conto economico non rileva alcun componente negativo di reddito.

Nel caso in cui, al verificarsi dell'evento il fondo iscritto non sia sufficiente a coprire l'ammontare degli oneri effettivamente sostenuti (ad esempio, la stima a suo tempo effettuata è risultata inferiore all'ammontare effettivo della passività), la differenza negativa è rilevata nelle voci di conto economico in coerenza con l'accantonamento originario.

La sopravvenuta risoluzione o il positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi ed incertezze, può determinare che il fondo precedentemente iscritto risulti parzialmente o totalmente eccedente. In questo caso il relativo fondo si riduce o si rilascia di conseguenza.

La rilevazione contabile di una eccedenza del fondo dipende dalla natura del rischio o passività a fronte dei quali è stato stanziato l'accantonamento. Se l'eccedenza si origina a seguito del positivo evolversi di situazioni che ricorrono nell'attività di una società, l'eliminazione o riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura, in cui era stato rilevato l'originario accantonamento ⁽¹⁴⁾.

4. I principi di diritto internazionale - IAS 37

Dopo aver esaminato l'evoluzione, i dettami e le criticità della disciplina interna in materia corre l'obbligo di esaminare gli standards in-

(14) OIC 31 - paragrafo 43-47.

ternazionali, ossia i principi predisposti dall'International Accounting Standards Board, definiti IAS (International Accounting Standards) fino al 2005 e IFRS (International Financial Reporting Standards) successivamente, il riferimento corre allo IAS 37, dedicato specificamente agli accantonamenti ed alle passività e attività potenziali (“provisions, contingentliabilities and contingentassets”). La nostra attenzione si soffermerà soltanto ai primi due istituti essendo conferenti rispetto alla tematica trattata.

Le finalità perseguite dal principio sono definire i **criteri di contabilizzazione** e statuire l'**informativa** relativa agli accantonamenti, attività e passività potenziali.

Lo IAS 37 non distingue tra fondi oneri e rischi bensì tra accantonamenti per obbligazioni attuali probabili e rischi per passività potenziali.

Entrambe le fattispecie condividono la nozione-base di “passività”, definita come un’*“obbligazione attuale dell’impresa che deriva da fatti passati e il cui adempimento si suppone che si concretizzi nell’impiego di risorse atte a produrre benefici economici”*. Tale definizione si fonda sulla coesistenza di due elementi costitutivi: (

- a) l’esistenza di un’obbligazione attuale (legale o implicita) ove per attualità deve intendersi la derivazione dell’obbligazione da fatti o eventi passati vincolanti che si siano cioè già verificati alla data di chiusura dell’esercizio di riferimento del bilancio;
- b) l’utilizzazione di risorse economiche della società per il relativo adempimento anche se l’importo dovesse risultare indeterminato, ma comunque suscettibile di un procedimento di stima.

La classificazione della passività tra gli *“accantonamenti”* o tra le *“passività potenziali”* è legata al grado di certezza che può colpire uno od entrambi gli elementi costitutivi della nozione-base.

Più precisamente, la passività è destinata ad integrare (i) un *“accantonamento”* – con relativo stanziamento dei fondi e trasmissione

di informazioni integrative nelle note – qualora **sia certa** ⁽¹⁵⁾ **o probabile l'esistenza dell'obbligazione** (“*più verosimile piuttosto che il contrario*”), risulti parimenti probabile che l'adempimento dell'obbligazione (ovvero l'estinzione) richieda l'impiego di risorse economiche della società e l'ammontare di tale esborso costituisca oggetto di una stima attendibile; (ii) *una passività potenziale* – con assenza di stanziamenti e, al più, trasmissione di apposita informativa nelle note – qualora difetti una delle condizioni necessarie per la rilevazione di un accantonamento. In particolare, si configura una passività potenziale se:

- a) l'esistenza dell'obbligazione attuale, all'esito del giudizio di probabilità, è ritenuta (**soltanto**) **possibile** e subordinata al verificarsi di uno o più fatti futuri incerti e non del tutto sottoposti al controllo della società (c.d. “obbligazione possibile”);
- b) pur essendo probabile l'esistenza dell'obbligazione attuale, difetta una delle altre due condizioni necessarie per l'accantonamento (c.d. “obbligazione effettiva”), in quanto:
 - non risulta probabile che si renda necessario l'impiego di risorse economiche della società;
 - non è possibile determinare con sufficiente attendibilità l'ammontare delle risorse che dovrebbero essere impegnate.

Nei casi descritti, non vi è alcun obbligo di stanziamento di fondi, ma soltanto un obbligo informativo, destinato peraltro a venire meno qualora la fuoriuscita di risorse dovesse ritenersi remota.

Il grado di avveramento dell'evento futuro tende ad essere individuato in termini quantitativi sulla base di comuni regole di esperienza: una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura superiore al 50% porta a configurare l'evento come probabile; una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura inferiore al

(15) In presenza di certezza di entrambi gli elementi costitutivi della passività si integra la fattispecie prevista dallo IAS 37 di “*debito*” con obbligo di rilevazione contabile ed informativa nelle note.

50% induce a valutare l'evento come possibile; una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura inferiore al 10% spinge a considerare l'evento remoto (cfr. SALVATO, *Problemi di valutazione dei crediti e dei debiti nel bilancio d'esercizio negli orientamenti della giurisprudenza dal «vecchio» al «nuovo» sistema*, in Giur. comm., 1995, I, 259 ss.).

Da una lettura comparata della normativa nazionale e quella sovranazionale emerge che ciò che è qualificato come passività potenziale secondo la disciplina interna (passività la cui manifestazione è ritenuta probabile e il cui effetto risulta stimabile) è catalogato come accantonamento in virtù della disciplina sovranazionale. Tuttavia, entrambe convergono – sul piano della disciplina – nella previsione dell'obbligo di rilevazione di un accantonamento: ed infatti, indipendentemente dall'applicazione di principi contabili nazionali o internazionali, qualora l'avveramento dell'evento condizionante la passività risulti probabile e l'importo sia determinato o determinabile con sufficiente attendibilità il redattore del bilancio è tenuto allo stanziamento del fondo corrispondente all'impegno economico che l'obbligazione in questione probabilmente imporrà.

5. La contabilizzazione delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione ante-riforma

Al fine di una trattazione completa e di una visione d'insieme della materia appare opportuno delineare, l'orientamento dinamico tenuto dal legislatore nel trattamento delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione, partendo da prima della riforma contabile del Decreto Legislativo n. 118/2011.

Prima dell'intervento riformatore non era rinvenibile l'istituto del fondo per spese potenziali. Non che le ipotesi ascrivibili a tale fattispecie non ricorressero nella pratica amministrativa ma non trovavano un espresso riferimento normativo suscettibile di applicazione nelle diverse fasi della gestione (previsione, in corso d'esercizio, rendiconto).

La conseguenza che ne discendeva era l'assenza di una posta di bilancio codificata in maniera intellegibile. Nella struttura del bilancio, articolato dal D.Lgs. 77/1995 per la parte spesa in Titoli, Funzioni, Servizi ed Interventi, non si riscontrava una posta contabile dedicata ai Fondi ed accantonamenti analoga a quella attualmente prevista alla Missione 20 ⁽¹⁶⁾.

La classificazione di Bilancio nella precedente disciplina era contenuta nel TUEL, che ha assorbito il Decreto legislativo n. 77/1995, agli artt. 162, 164 e 165, nonché nel D.P.R. 31 gennaio 1996 n. 194.

Il legislatore aveva tentato un primo avvicinamento della contabilità pubblica a quella codicistica. Allo scopo aveva isolato e tenuto sotto osservazione le spese per ogni "ufficio", ovvero ogni specifica competenza esercitata.

È nata così la classificazione della spesa dei Titoli I e II per "funzioni e servizi", con relativo sistema ad albero dell'organizzazione delle competenze e della loro rappresentazione in bilancio.

Ogni "funzione" era stata articolata in "servizi". Ogni "servizio" replicava i medesimi codici "intervento".

(16) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria disciplina i seguenti fondi e/o accantonamenti:

- Il Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente e parte capitale (missione 20 "Fondi e accantonamenti", programma 02 "Fondo crediti di dubbia esigibilità");
- Fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste (art. 166 TUEL) (missione 20 "Fondi e accantonamenti", programma 01 "Fondo di riserva", titolo I, macroaggregato 10);
- Fondo di riserva di cassa (art. 166 TUEL) previsto, nei nuovi schemi di bilancio triennale, solo per la prima annualità (missione 20 "Fondi e accantonamenti", programma 01 "Fondo di riserva", titolo I, macroaggregato 10);
- Fondo contenziosi (principio applicato della contabilità finanziaria al punto 5.2, lettera h);
- Fondo perdite società partecipate (commi 550-552, l.n. 147/2013) (programma 03 "Altri fondi", titolo I, macroaggregato 10);
- Il fondo spese per indennità di fine mandato;
- Altri fondi spese e rischi futuri.

Per la parte Corrente si va dal “personale” (01), alle “prestazioni di servizio” (03), agli interessi pertinenti gli investimenti a debito dello specifico settore (06) e così via, tutto relativo al medesimo “servizio”.

Inoltre il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), introdotto dalla medesima Riforma, nell’operare la suddivisione in “capitoli” dei codici “intervento”, doveva prevedere la preventiva suddivisione del “servizio” in “centri di costo”, così da poter programmare, monitorare e rendicontare analiticamente ogni “ufficio” gestito. Si pensi, ad esempio, agli asili nido o alla scuola primaria, di cui ogni PEG avrebbe dovuto analiticamente riportare (per singola struttura) le previsioni e consentirne la gestione distinta dalle altre.

In tale cornice l’istituzione del “codice intervento 08” rubricato “Oneri straordinari della gestione corrente”, doveva rappresentare la codifica di chiusura del sistema, essendo destinato ad accogliere le scritture contabili per spese non caratterizzate da “ripetitività ciclica” e da ordinarietà della loro manifestazione.

In altri termini, la codifica 08 del bilancio di Parte Corrente era deputata a quegli impegni di spesa che si verificavano *una tantum*, per effetto di fenomeni non ricorrenti e/o di gestioni che potremmo definire genericamente “impreviste”, non concorrenti a determinare le spese annualmente necessarie alla gestione del “servizio”, ovvero del “centro di costo”.

La prassi poi ha fatto il resto. La maggior parte delle amministrazioni imputava a tale codifica di Bilancio stanziamenti e impegni per “debiti fuori bilancio”. Si rispondeva così alla logica connaturata alla straordinarietà, non ripetitività, di tali oneri, dando al contempo corretta collocazione contabile alle scritture in ragione del settore (servizio, centro di costo) ove si era manifestata la spesa.

La prassi nelle amministrazioni locali consisteva, per le passività da contenzioso, nel registrare, in sede di predisposizione di bilancio, di un apposito capitolo, ancorato al codice intervento 08, il più delle volte ad oggetto generico “*spese rinvenimenti da liti, transazioni o quant’altro*”.

La previsione di uno stanziamento non escludeva, nei casi previsti dall'art' 194 del TUEL, il passaggio deliberativo del riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio adducendo, a giustificazione dell'agire *per saltum*, l'esistenza della previsione, nel bilancio - approvato dal consiglio - della somma occorrente, segno di una manifestata volontà assembleare (in tal senso sez. contr. Basilicata parere n. 6/2007)⁽¹⁷⁾. Quanto poc'anzi detto, è anche confermato dal punto 81 del documento sui principi contabili, approvato dall'Osservatorio per la la finanza e la contabilità degli enti locali l'08 gennaio 2004, secondo cui “*la competenza consiliare al riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire a tali fattispecie*”. Invero sovente, le passività potenziali da contenzioso pendente integrano la fattispecie di debito fuori bilancio di cui alla lettera a) dell'art. 194 del TUEL (da “*sentenze esecutive*”).

La differenza di una previsione di tale genere in bilancio rispetto all'attuale istituto del fondo è di carattere operativo, nel caso di utilizzo dello stanziamento al verificarsi della passività potenziale. Infatti sul fondo, a differenza di uno stanziamento su un capitolo generico, non è possibile impegnare e pagare. Occorre procedere al prelevamento dal fondo ed appostazione su apposito capitolo di bilancio, in ragione del settore in cui si è manifestata la passività.

Tra le conseguenze del nuovo assetto va rilevato inoltre che lo stanziamento al “Fondo” non rileva ai fini del rispetto dei Vincoli di Finanza Pubblica. Fin tanto che le somme non vengono prelevate per il relativo impegno, non concorrono a determinare il saldo. Solo dopo l'allocazione tra le spese “effettive”, vengono conteggiate tra i fattori di calcolo.

(17) “*La circostanza che il consiglio dell'ente abbia anticipatamente affrontato tale ultimo aspetto con l'approvazione di uno stanziamento di bilancio, per il pagamento delle spese rinvenienti da liti, transazioni e quant'altro, non elide la necessità che lo stesso consiglio deliberi anche sulla riconoscibilità dei debiti formati al di fuori delle normali regole contabili*” (sez. contr. Basilicata parere n. 6/2007)”.

La *ratio* del neo istituito “*accantonamento*” sembra rendere il bilancio di previsione uno strumento più flessibile ma, a ben guardare, il margine di rispetto del Vincolo dei saldi generato dall’esclusione dal calcolo non deve trarre in inganno.

Sarà bene che il delta positivo di rispetto dei saldi determinato dal “Fondo”, non venga impiegato per altre spese, magari sopravvenute nell’anno.

Se l’istruttoria per la consistenza e la formazione dell’*accantonamento* fosse svolta correttamente, il manifestarsi dei fattori di “*rischio*” ha elevate “*probabilità*” di realizzarsi.

Pertanto il margine del saldo sui vincoli di Finanza Pubblica determinata dal “Fondo” è spendibile *solo* all’emergere di significative novità rispetto all’originaria valutazione del rischio.

In altri termini, l’ente potrà considerare utilizzabile lo “spazio” di Finanza Pubblica, a condizione che siano sopravvenuti eventi che determinano il *venir meno del rischio*, ovvero il *differimento del suo probabile manifestarsi*.

6. La rilevazione delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione - Il D.Lgs. n. 118/2011

Dal **1° gennaio 2016** l’**armonizzazione contabile** delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, dopo un triennio di sperimentazione e slittamenti applicativi, **ha avuto completa applicazione**.

Il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (G.U. 26 luglio 2011), integrato e modificato dal D.Lgs. 126/2014, ha la finalità di rendere i bilanci degli enti territoriali, ivi compresi i conti del settore sanitario, omogenei e confrontabili tra loro, anche ai fini del consolidamento con i bilanci delle amministrazioni pubbliche.

Si dispone pertanto che le regioni, gli enti locali ed i loro enti strumentali (aziende società, consorzi ed altri) adottino la contabilità finanziaria, cui devono affiancare, a fini conoscitivi un sistema di con-

tabilità economico-patrimoniale, per garantire, precisa il decreto, “la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”. Il principio applicato di contabilità economico-patrimoniale degli enti locali dimostra un forte allineamento con quello di impresa, richiamando le norme del Codice Civile in tema di bilancio e i principi contabili dell’OIC.

Nella contabilità compaiono, inoltre, nuovi documenti e nuovi conti, come ad esempio il Fondo crediti di dubbia esigibilità, il Fondo pluriennale vincolato ed il Fondo “per spese potenziali”.

Quest’ultimo fondo, disciplinato dall’art. 167 co. 3 del D.Lgs. 267/2000 così come modificato dal D.Lgs. 118/2011, rappresenta uno strumento che permette di coniugare programmazione e flessibilità rispetto a previsioni di bilancio che presentano margini fisiologici di incertezza.

Il c. 3 dell’art. 167 stabilisce che “È data facoltà’ agli enti locali di stanziare nella missione “Fondi e accantonamenti”, all’interno del programma “Altri fondi”, ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall’art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo”.

Su questi ultimi non è possibile impegnare e pagare.

I relativi prelevamenti, come prescritto dall’art. 176 del decreto legislativo n. 267 del 2000, sono di competenza dell’organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno. È ipotizzabile che tale competenza sia stata riconosciuta all’organo esecutivo, nonostante la competenza primaria, in materia di variazioni di bilancio spettante, generalmente, al consiglio ai sensi dell’art. 175 del TUEL, al fine di velocizzare e snellire l’azione amministrativa.

Se, a fine esercizio, questo non accade, le relative economie conflu-

iscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabile ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo ed è utilizzabile nel caso in cui non ricorrano le condizioni previste dall'art. 3, comma 1, lettera H, del D.L. 174/2012 ovvero l'ente locale non si trovi in utilizzo di anticipazione di cassa e non stia utilizzando in termini di cassa le entrate aventi vincolo di destinazione per il finanziamento di spese correnti (escluse quelle per l'utilizzo di provvedimenti di riequilibrio previsti dall'articolo 193 del Tuel).

L'esigenza di prudenza che deve permeare le previsioni di bilancio, imponendo di inserire al loro interno anche poste riferite ad obbligazioni passive solo potenziali, è ripresa dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, che, al paragrafo 5.2, lett. h), precisa come, che 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 un'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. La riforma contabile si caratterizza per una costante che ricorre in sede applicativa del principio della competenza finanziaria introdotto dal legislatore e consistente nel disciplinare la prima applicazione dello stesso. Anche per il neo istituito fondo è regolamentata la fase di "prima applicazione" statuendo *"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)". Possono essere previsti in sede di predisposizione del bilancio di previsione e nel corso della gestione ulteriori tipologie di fondi per passività potenziali quale, tenendo conto della specificità di ciascun ente, *"altri fondi spese e rischi futuri"* ⁽¹⁸⁾.

A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi.

Anche nell'ambito della contabilità economico patrimoniale, e più precisamente nello stato del patrimonio, ricorre il fondo rischi disciplinato nell'allegato 4/3 in maniera analoga a quanto stabilito in sede civilistica per le società.

L'aver mutuato nella contabilità della Pubblica Amministrazione un istituto disciplinato dal codice civile ed applicato nella contabilità societaria (contabilità economico - patrimoniale), consente, seppure con i necessari distinguo, di avvalersi di orientamenti ed indirizzi applicativi utili a superare e dirimere difficoltà di prima applicazione. A tal proposito rammentiamo che *"Gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale"* (art. 2, comma 1 D.Lgs. 126/2014). Dall'analisi dell'allegato 4/3 del D.Lgs. 118/2011 (il principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti locali) emergono richiami e analogie con la disciplina del fondo rischi contenuti nel codice civile

(18) MEF-RGS - Prot. 11079 del 10 febbraio 2016.

(19). Tale voce, unitamente agli altri accantonamenti ai fondi costi futuri, costituisce uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Esempificazione di tale assunto è quanto stabilito dall'art. 4.22, All. 4/3 D.Lgs. 118/2011 secondo il quale *“gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale”*.

Nel corso della trattazione si procederà ad esaminare alla luce del dettato normativo e del principio di competenza finanziaria potenziata (20) l'operatività del fondo rischi nelle diverse fasi della gestione amministrativa (previsione, gestione e rendicontazione).

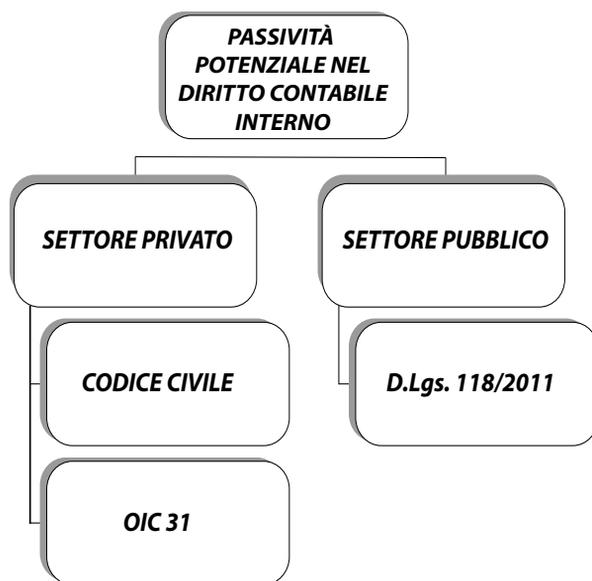
L'intento del legislatore è di normalizzare secondo il principio contabile le vicende pregresse per avviare (start up) il processo di armonizzazione dei sistemi contabili.

(19) Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi. La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *“l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti) (art. 2 dell'All. 4/3 al D.Lgs. 118/2011)...”* le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione”. (analogamente dispone l'art. 2423 bis c.c.).

(20) Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. (art. 1 Allegato A/2 D.Lgs. 118/2011). Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria afferma che *“Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza...”*.

PROSPETTO COMPARATIVO DI SINTESI

La Tabella sintetizza e compara gli aspetti di maggiore interesse relativi alla materia esaminata delle passività potenziali (qualificazione e contabilizzazione), operando il distinguo tra la disciplina codicistica, per il settore privato e il D.Lgs. 118/2011, per il settore pubblico, evidenziando analogie e differenze.



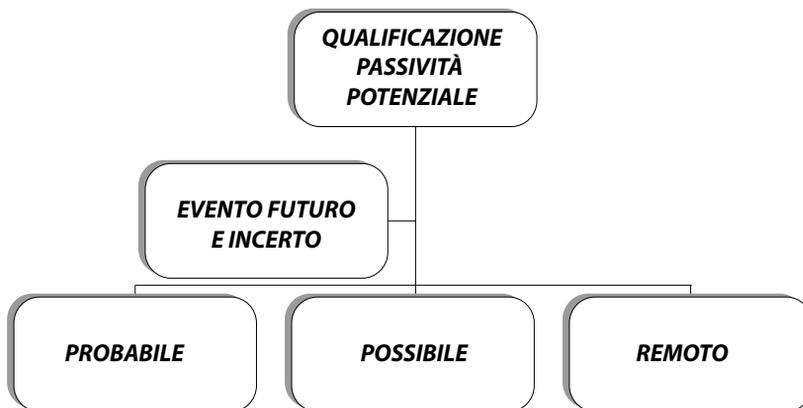
In questa sede, un aspetto al quale deve essere dato adeguato rilievo e che il lettore deve tenere sempre presente, è la differente tipologia di contabilità suscettibile di applicazione nel settore privato (contabilità economico-patrimoniale) rispetto a quello pubblico (contabilità finanziaria alla quale si affianca, a titolo conoscitivo, una contabilità economico-patrimoniale) nonché l'assenza nel settore privato di un documento di programmazione previsionale avente carattere autorizzatorio (bilancio di previsione).

Per quanto concerne la disciplina civilistica l'accantonamento a fondo rischi è preso in considerazione in sede di chiusura di esercizio (art. 2423-bis) anche per “*fatti conosciuti successivamente alla chiusura*” e consente di *imputare un costo (la passività potenziale o probabile) all'esercizio al quale è riferibile la situazione che l'ha generato* e non a quello in cui si concretizza l'onere o in altri termini, a quello in cui si verifica l'evento dal quale dipende la probabilità che la passività si manifesti.

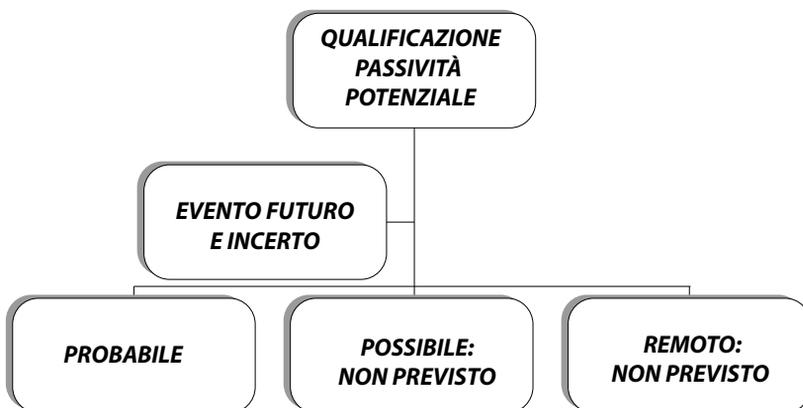
Nel settore pubblico le modalità applicative dell'istituto dell'accantonamento divergono a seconda della fase di riferimento, programmazione (previsione) o rendicontazione a chiusura d'esercizio (consuntivo). Alla disamina di questo aspetto è dedicata, nel proseguo, una parte specifica del testo. In questa sede appare opportuno solo anticipare come l'analogia ravvisabile nei due ambiti (pubblico e privato) in fase di rendicontazione, dovuta all'applicazione della contabilità economico patrimoniale in affiancamento a quella finanziaria, non si estenda “*ai fatti conosciuti successivamente alla chiusura*”, in quanto non compatibile con la diversa matrice della contabilità pubblica rispetto a quella privata. Si evidenzia, inoltre, come l'istituto dell'accantonamento preservi la sua *ratio* ed operi in maniera analoga in due momenti antitetici (previsione formulata in termini di competenza finanziaria per gli enti locali ⁽²¹⁾ e a chiusura d'esercizio in termini di competenza economica per le società private) rispondendo a principi applicabili in sede contabile di diversa ispirazione.

(21) L'All. A/2 al D.Lgs. 118/2011 all'art. 5.2 lett. h testualmente stabilisce “*Nel caso in cui l'Ente, a seguito di un 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 un'obbligazione passiva condizionata da 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 in sentenza...*”.)

SETTORE PRIVATO



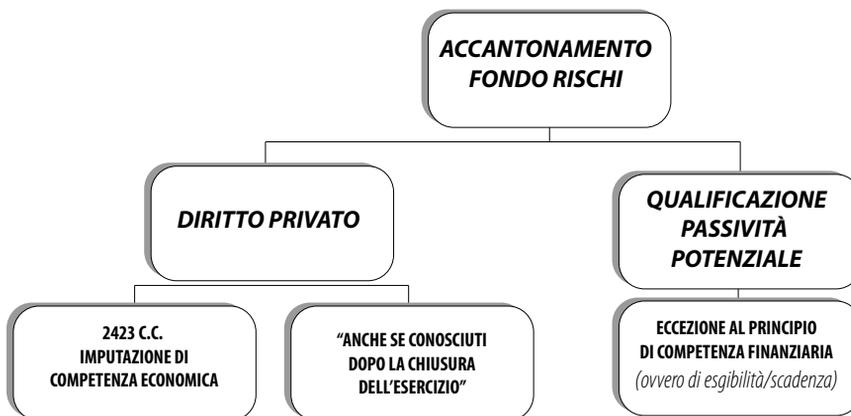
SETTORE PUBBLICO



CONTABILIZZAZIONE



SINTESI CONCLUSIONI





CAP. II

TIPOLOGIE DI PASSIVITÀ POTENZIALI

Il capitolo è dedicato alla qualificazione delle passività potenziali e relativi riflessi sugli accantonamenti al fondo rischi

1. Introduzione

Nella realtà economica attuale la casistica di passività potenziali che potrebbero sorgere ed interessare la Pubblica Amministrazione è estremamente variegata. In questa sede ci si limita ad esaminare quelle espressamente previste dalla normativa e che rivestono carattere di maggior rilievo.

Tra i possibili accantonamenti per passività potenziali, ai sensi dell'art. 167, co. 3 del D.Lgs. 267/2000, possono essere ricompresi:

- le quote per i contenziosi per i quali l'Ente ha significative probabilità di soccombere;
- le quote delle perdite non ripianate di società partecipate dagli enti locali;
- le quote per indennità di fine mandato del Sindaco;
- le quote per i rinnovi del contratto collettivo nazionale del lavoro, in assenza di sottoscrizione del contratto al 31 dicembre dell'esercizio in cui si è proceduto allo stanziamento nella missione 20 programma 3;
- quote accantonate per rimborso spese legali agli amministratori degli EE.LL. ai sensi dell'art. 86 comma 5 TUEL.
- quote di ulteriori accantonamenti per passività potenziali rispondenti ad esigenze specifiche dell'ente sotto la missione 20 “*Fondi e accantonamenti*” programma 3 voce “*Altri fondi*”.

L'art. 167 del D.Lgs. cit. testualmente stabilisce al comma 3°: “È data

facoltà agli enti locali di stanziare nella missione “Fondi e accantonamenti”, all’interno del programma “Altri fondi”, ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare”. Invero, l’utilizzo del termine “*facoltà*” non deve trarre in inganno sull’obbligatorietà di effettuare l’accantonamento. Il Principio contabile, considerato unanimemente “fonte normativa”, nonostante non sia presente tra le “fonti del diritto” è, in tal senso, chiaro e non lascia margini a possibili fraintendimenti. A tal proposito l’obbligatorietà di procedere ad accantonamento a fondo è espressamente sancita per i contenziosi e l’indennità di fine mandato ⁽¹⁾. Alcune perplessità terminolo-

(1) All. 4/2 paragrafo 5.2 lett. h “*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*”; lett. i “*anche le spese per **indennità di fine mandato**, costituiscono una spesa potenziale dell’ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato “fondo spese per indennità di fine mandato del ...”.* Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l’economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile; paragrafo 5.2 lett. a) “*Nelle more della **firma del contratto** si **auspica che l’ente accantoni** annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione”.* Legge 143/2013 art. 1 co. 551 “*Nel caso in cui i soggetti di cui al comma 550 (**aziende speciali e alle istituzioni partecipate**) **presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo**, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell’anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione*”; art. 21 D.Lgs. 175/2016 “*Nel caso in cui **società partecipate** dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell’elenco di cui all’articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell’anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di par-*

giche emergono per i rinnovi del contratto collettivo nazionale del lavoro rispetto le quali si procederà ad approfondimento nel paragrafo dedicato.

È possibile che l'estensore dell'art. 167 comma 3, abbia utilizzato l'espressione "*facoltà*" di accantonare in ragione (appunto) del carattere potenziale della passività ovvero se non ve ne fossero non vi sarebbe l'obbligo (mancherebbe anche la possibilità di quantificarlo, visto che non deve essere effettuato "forfettariamente per rischi futuri") operando il distinguo rispetto alla previsione del primo comma che rispetto al FCDE utilizza la locuzione "*è stanziato*" in quanto tra tutte le entrate ne esistono di sicuro alcune di "dubbia esigibilità". Il prelevamento dal fondo spese potenziali, di competenza della Giunta Comunale si realizza operativamente tramite uno storno tra lo stanziamento di competenza del fondo e lo stanziamento di competenza del capitolo di spesa sul quale saranno poi registrati gli impegni (art. 176 TUEL). Il TUEL non impone obblighi di comunicazione al Consiglio Comunale dei prelevamenti dal fondo spese potenziali. Le economie di bilancio dei fondi per passività potenziali confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione (ultimo periodo art. 167, co. 3 TUEL).

2. Contenzioso

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, All. A/2 al D.Lgs. 118/2011 paragrafo 5.2 lett. h) utilizza genericamente la locuzione di contenzioso senza effettuare alcuna qualificazione dello stesso. L'intento del legislatore al riguardo è piuttosto chiaro, ovvero di non circoscrivere l'ambito di applicazione del dettato normativo in maniera stringente ad una specifica tipologia bensì rivolgersi ad ogni contenzioso in cui sussista una significativa probabilità di soccombenza per l'Ente al pagamento di spese. Altro è il discorso per le sentenze di con-

tecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore".

danna non definitive e esecutive rispetto le quali l'ambito è ben delineato. Il criterio logico espositivo utilizzato in questa sede è quello di analizzare per tipologia i contenziosi ai quali genericamente si rivolge il menzionato paragrafo nonché fornire elementi per inquadrare la valenza dei contenziosi e delle pronunce giurisprudenziali, ai fini della costituzione del "fondo rischi potenziali". L'obiettivo è anche di individuare, qualificare e circoscrivere cosa intenda il legislatore quando richiama le sentenze "non definitive e non esecutive". Alla presenza di tali pronunce l'ente è tenuto ad effettuare l'accantonamento. La presente sezione dell'opera propone dunque una ricognizione sulle differenti tipologie di contenziosi, evidenziandone gli elementi di rilievo nella costituzione del "fondo". Il tema del contenzioso è poi trattato nei successivi capitoli con approfondimenti e proposte sulle procedure da attivare.

3. Contenzioso civile

Le controversie con il personale o con i terzi rappresentano, nella Pubblica Amministrazione come nella realtà aziendale, fattispecie tipiche e ricorrenti di perdite (aventi natura determinata, esistenza probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio) per le quali occorre stanziare un accantonamento commisurato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia. La stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e, pertanto, è necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali (All. A/4.3 del D.Lgs. 118/2011 paragrafo 6 lett. a). In merito alle controversie appare doverosa una precisazione connaturata alla peculiarità del soggetto attore:

1. l'intero organismo della pubblica amministrazione è disciplinato dal diritto amministrativo per tutto ciò che concerne la sua attività nell'ambito del perseguimento di un interesse pubblico;
2. la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato (art. 1 bis legge 241/1990).

Questa possibilità si verifica, ad esempio, quando tra la pubblica amministrazione e i fornitori di beni e servizi si instaurano dei rapporti contrattuali inerenti le modalità di erogazione del servizio o di fornitura di beni. Nei casi in cui si realizzino ipotesi di contrasto tra la pubblica amministrazione ed il fornitore, il giudice competente non sarà un giudice amministrativo ma il giudice civile. *È importante tener presente che tutte le questioni intervenute dopo la stipula del contratto, appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario* ⁽²⁾.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, All. A/2 al D.Lgs. 118/2011 paragrafo 5.2 lett. h) testualmente stabilisce *“Nel caso in cui l’Ente, a seguito di un 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 un’obbligazione passiva condizionata da 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 in sentenza...”*. Il fatto che una causa venga promossa non significa necessariamente che la perdita sia probabile; è infatti la **probabilità di un esito sfavorevole** che deve essere valutata dall’estensore del bilancio ai fini dell’accantonamento a fondo rischi. Tra gli elementi da considerare al fine di stimare il rischio/probabilità di soccombenza, vi sono la natura della causa, l’evolversi della stessa, i pareri dei consulenti (legali, fiscali o in altre materia), l’esperienza in situazioni analoghe. Ne consegue che le valutazioni sulla necessità di effettuare un accantonamento possano mu-

(2) La giurisprudenza ha evidenziato che, ai fini del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo, è importante verificare il momento in cui sorgono le controversie. Infatti le vicende pertinenti la scelta del contraente e quelle antecedenti alla conclusione del contratto rientrano nell’ambito della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. Tutte le questioni sorte successivamente alla stipula del contratto o che riguardano la fase esecutive del rapporto, appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario.

tare nel tempo e richiedere un costante monitoraggio sull'evoluzione della causa pendente.

La disposizione normativa prende in considerazione anche l'ulteriore ipotesi, ai fini dell'accantonamento a fondo rischi, di sentenza “*non definitiva e non esecutiva*.”. Tale ultima previsione rispecchia la natura e le finalità dell'istituto dell'accantonamento a fondo ovvero fronteggiare il **probabile** rischio di soccombenza. In caso contrario non avrebbe alcun senso effettuare un accantonamento. Analogamente a quanto accade per il riconoscimento di debiti fuori bilancio nel caso di “*sentenze esecutive*”⁽³⁾ di cui all'art. 194 lett. a) del TUEL, nel cui ambito, secondo il prevalente orientamento della Corte dei Conti⁽⁴⁾, è catalogabile anche il **decreto ingiuntivo esecutivo** (*provvisoriamente esecutivo o esecutivo perché non opposto nei termini previsti dall'art. 645 cod. proc. civ. ovvero divenuto esecutivo alla conclusione del giudizio di opposizione*), si ritiene estendibile l'applicazione del principio contabile in esame, anche al decreto ingiuntivo non esecutivo ancorché non espressamente previsto.

3.1 Tipologie di sentenze

Appare ora necessaria l'esegesi del dettato normativo al fine di comprendere l'ambito di applicazione della fattispecie in esame.

(3) Tale norma risulta coerente con quanto disposto dall'art. 282 c.p.c. secondo il quale la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva tra le parti. Ne consegue la sussumibilità, entro la categoria di cui alla lettera a) delle obbligazioni pecuniarie nascenti da sentenza esecutiva di primo grado, anche se non passata in giudicato.

(4) Secondo il citato orientamento, l'espressione “*sentenze esecutive*”, di cui alla citata lettera a), va intesa, per effetto di una interpretazione estensiva (non analogica), ai “*provvedimenti giudiziari esecutivi da cui derivino debiti pecuniarî a carico dell'Ente Locale*” (cfr. Corte dei Conti – sezione regionale di controllo per la Campania n. 384/2011; Corte dei Conti – sezione dell'Emilia Romagna parere n. 242/2013; Corte dei Conti – sezione Toscana, deliberazione n. 132/2010/VSG; Corte dei Conti – sezione Lazio, deliberazione n. 11/c/2006; Corte dei Conti – sezioni riunite per la Regione Siciliana, deliberazione 9/2005).

Sentenze definitive

La sentenza definitiva è quella che conclude il giudizio e può essere **di merito o di rito**. La **sentenza definitiva di rito** si ha quando il giudice ha riscontrato il difetto di uno o più presupposti processuali o delle condizioni dell'azione. Dalla riforma del 2009 (legge 69 del 18 giugno 2009), comunque, la pronuncia sulla competenza deve avere la forma di ordinanza e non più di sentenza. La sentenza definitiva di rito è necessariamente una sentenza che chiude il giudizio nel senso di non prosecuzione. **La sentenza definitiva di merito è, invece, il normale modo in cui si conclude il processo di cognizione.**

Sentenze non definitive

Le sentenze non definitive si caratterizzano per non portare alla conclusione del giudizio il quale, dopo la sentenza, prosegue. Spesso si cade nell'errore nel dire che le sentenze non definitive sono le sentenze non passate in giudicato, cosa chiaramente sbagliata, perché le sentenze non definitive possono passare in giudicato se non sono autonomamente impugnate o non vi è riserva di impugnazione.

Le sentenze non definitive possono essere **di merito o di rito**.

Sono **sentenze non definitive di merito** quelle di condanna generica che accertano l'esistenza del diritto e alle quali deve seguire la sola pronuncia di quantificazione (art. 278 C.P.C.) ⁽⁵⁾

(5) Cfr. Corte di Cassazione, n. 5252 del 16 marzo 2016 “*la pronuncia di condanna generica al risarcimento presuppone soltanto l'accertamento di un fatto potenzialmente produttivo del danno, rimanendo l'accertamento della concreta esistenza dello stesso riservato alla successiva fase, con la conseguenza che al giudice della liquidazione è consentito negare la sussistenza del danno, senza che ciò comporti alcuna violazione del giudicato formatosi sull' "an"*. Sicché qualora la sentenza di primo grado venga specificamente impugnata in ordine alla liquidazione del danno, contestandosi che di esso sia stata fornita la prova, il giudice di appello – senza incorrere in ultrapetizione ove, all'esito di tale revisione, escluda l'esistenza di qualsiasi danno – è investito del potere di riesaminare nella sua interezza la statuizione concernente il “*quantum debetur*”. Una tale pronuncia, prosegue la Suprema Corte “*si configura, invero, come una mera “declaratoria iuris” da cui esula qualunque accertamento in ordine alla misura e*

⁽⁶⁾ nonché quelle che affrontano delle questioni preliminari o pregiudiziali di merito (art. 279 C.P.C.). Le sentenze non definitive di rito (art. 279 C.P.C.), non definiscono il giudizio, limitandosi a disciplinare aspetti su questioni pregiudiziali al processo (es. la sentenza con la quale il giudice rigetta l'eccezione di incompetenza o di difetto di giurisdizione). In quest'ultima ipotesi sorge nel giudice il potere-dovere di decidere la controversia nel merito.

La distinzione fra questi due tipi di sentenze (definitive e non definitive) rileva soprattutto per ciò che concerne la disciplina della loro impugnabilità (passaggio in giudicato).

Il legislatore ha previsto per le sentenze non definitive un regime particolare di impugnazione per la differente eventualità che la sentenza non definitiva sia emanata in primo grado o in appello (artt. 340 e 361 C.P.C.) ⁽⁷⁾.

La regola generale in tema di impugnazione di sentenze non defini-

alla concreta esistenza del danno, con la conseguenza che il giudicato formatosi sull'*an* non preclude al giudice della liquidazione di negare la sussistenza stessa del danno (Cfr. Cass. 2875/1992, 27723/2005, 9043/2012). **L'anzidetta condanna generica risulta basata solo su un giudizio probabilistico e di astratta probabilità**, senza alcuna effettiva prova in merito al danno effettivamente subito che, al contrario, deve essere fornita nel successivo giudizio per la liquidazione, nel corso del quale ben può mancare l'anzidetta prova, laddove, in difetto di tale deduzione probatoria, ben può conseguire il rigetto della domanda nel merito. Diverso è il caso in cui le sentenze, quella generica e quella di liquidazione, vengano emesse in due distinti processi, in tal caso i principi suesposti non possono trovare applicazione.

(6) La sentenza di condanna generica, non definendo la quantità della prestazione dovuta, è inidonea ad essere portata ad esecuzione (e ciò perché il titolo esecutivo, nel nostro caso la sentenza, deve essere liquido cioè determinato). L'articolo prevede una **deroga al principio di concentrazione della decisione**, in quanto consente di separare la decisione relativa alla sussistenza del diritto (*an*) da quella concernente l'ammontare della prestazione dovuta (*quantum*).

(7) Nel caso di sentenza d'appello non definitiva che decide solo questioni processuali ovvero senza decidere almeno parzialmente nel merito, non è possibile fare ricorso immediato per Cassazione. L'impugnazione differirà insieme a quella che deciderà il processo e senza alcun bisogno di riserva (art. 360 3° comma C.P.C.).

tive è la loro impugnabilità immediata. Decorsi i termini per appellare si determina il passaggio in giudicato della sentenza non definitiva e si verifica una preclusione da “giudicato interno” sulla questione da essa risolta. Oltre a questo regime generale, il legislatore ne ha previsto anche uno eccezionale, secondo cui la parte soccombente può fare riserva di impugnazione entro i termini per appellare e comunque non oltre la prima udienza che si sia svolta davanti al giudice istruttore per la prosecuzione del processo ⁽⁸⁾. Una volta effettuata tale riserva, è possibile impugnare la sentenza non definitiva unitariamente all’impugnazione contro la sentenza che definisce il giudizio (o con quella che venga proposta contro altra sentenza successiva che non definisce il giudizio). Per individuare la parte legittimata ad impugnare la sentenza non definitiva, solo in ipotesi residuali si farà ricorso al criterio di soccombenza pratica, mentre di solito (essendo queste sentenze pronunciate su questioni) si dovrà ricorrere al concetto di soccombenza teorica, si farà, cioè, riferimento al modo in cui è stata risolta la questione nella sentenza non definitiva.

Di seguito si riporta una tabella riassuntiva delle definizioni di “*sentenze definitive e non definitive*”:

Sentenza	Definitiva	Non definitiva
di “ <i>merito</i> ”	è il normale modo in cui si conclude il processo di cognizione	<ul style="list-style-type: none"> • 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 l’an debeatursi riservando al prosieguo del giudizio il quantum • nonché quelle che affrontano delle questioni preliminari o pregiudiziali di merito
<i>(segue)</i>		

(8) Ai sensi del comma 1 dell’art. 340 C.P.C. “*Contro le sentenze previste dall’articolo 278 e dal n. 4 del secondo comma dell’articolo 279, l’appello può essere differito, qualora la parte soccombente ne faccia riserva, a pena di decadenza, entro il termine per appellare e, in ogni caso, non oltre la prima udienza dinanzi al giudice istruttore successiva alla comunicazione della sentenza stessa*”.

Sentenza	Definitiva	Non definitiva
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

Sentenze esecutive

È di tutta evidenza che il riferimento fatto alle sentenze esecutive nell'articolo 194 del TUEL e nel principio in esame non sia casuale e trovi riscontro nella modifica apportata all'art. 382 c.p.c. dall'art. 33 della legge 353/1990, secondo cui "le sentenze di primo grado sono provvisoriamente esecutive tra le parti" ⁽⁹⁾. Nessun dubbio sussiste in ordine alla applicazione di tale principio alle sentenze di condanna civili ⁽¹⁰⁾. La giurisprudenza ritiene invece che tale immediata esecutività non si verifichi con riguardo alle sentenze aventi natura costitutiva o dichiarativa (tra le altre: Trib. Reggio Emilia, addì 6 settembre 2012; Trib. Pescara, Sez. Lav., addì 28 febbraio 2013) ⁽¹¹⁾. Pertanto, nelle sentenze dichiarative e in quelle di mero accertamento per ottenersi l'esecutività

(9) È necessario evidenziare che il principio contabile richiama la presenza di una sentenza esecutiva a prescindere dal fatto che essa lo sia provvisoriamente o definitivamente.

(10) È possibile che la domanda principale sia fin dall'origine limitata alla condanna generica e l'efficacia della condanna generica, per il contenuto del suo accertamento, per la predisposizione della sanzione esecutiva, è sempre subordinata all'esito della successiva fase del medesimo giudizio o del successivo giudizio sulla determinazione del danno. In tal caso non essendo idonea a costituire oggetto di esecuzione forzata si esclude la idoneità ad essere provvisoriamente esecutiva.

(11) In ogni caso, va osservato che sono sempre provvisoriamente esecutivi i capi delle sentenze (e degli altri provvedimenti decisori) riguardanti la condanna al pagamento delle spese processuali, pur se si trovino in sentenze meramente dichiarative o di accertamento (*ex aliis*: Cass. Civ., III° Sez., Sent. n. 9363 del 20 aprile 2010). Pertanto, tutti i capi delle sentenze di primo grado concernenti le spese di lite sono sempre dotati di immediata esecutività, e ciò si verifica automaticamente ed a prescindere dall'accoglimento della domanda.

della sentenza civile occorre attendere il formarsi del giudicato. Tale effetto deriva dalla pubblicazione del provvedimento. La proposizione dell'impugnazione nei confronti della sentenza di primo grado non determina la sospensione dell'esecutività della sentenza. Così dispone l'articolo 337 Cod. Proc. Civ.: ***“L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407”*** ⁽¹²⁾. In determinate situazioni è possibile derogare ai principi suesposti, infatti, l'articolo 283 Cod. Proc. Civ. consente al Giudice dell'appello di sospendere l'esecuzione del provvedimento purché vi sia stata **istanza di parte proposta con l'impugnazione** (principale o incidentale) diretta a richiederne la sospensione; **la sospensione può essere disposta solo se sussistano gravi e fondati motivi**.

Definizione di esecutività delle sentenze:

L'esecutività della sentenza rende il contenuto dispositivo della stessa idoneo a costituire oggetto di esecuzione forzata

3.2 Decreto ingiuntivo

Il **decreto ingiuntivo** è il provvedimento a carattere esclusivamente documentale attraverso il quale il giudice competente, su richiesta del titolare di un **credito certo, liquido ed esigibile**, fondato su prova scritta ⁽¹³⁾, **ingiunge al debitore** di adempiere l'obbligazione (pagare

(12) L'articolo 282 Cod. Proc. Civ. dispone il principio generale della provvisoria esecutività delle sentenze civili di primo grado: ***“La sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva tra le parti.”*** Tale principio è suscettibile di applicazione anche nel rito del lavoro. L'articolo 431 Cod. Proc. Civ. dispone, infatti, la provvisoria esecutività sia dei provvedimenti di condanna in favore del lavoratore (1° comma), sia di quelli di condanna in favore del datore di lavoro (V° comma). In passato si prevedeva la provvisoria esecutività solamente delle sentenze emesse in favore del lavoratore.

(13) Secondo la giurisprudenza, la prova scritta richiesta dalla legge è quella che può trarsi in ordine ai fatti giuridici costitutivi di un diritto di credito, da **qualunque documento, meritevole di fede quanto ad autenticità**, proveniente dal debitore o da un terzo che abbia intrinseca legalità anche se privo di efficacia probatoria assoluta (ad

una determinata somma o consegnare una determinata quantità di cose, ecc.) entro il termine di **quaranta giorni** dalla notifica, avvertendolo che entro lo stesso termine potrà proporre opposizione e che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata. Il decreto ingiuntivo, **emanato in assenza di contraddittorio fra le parti** (*inaudita altera parte*), è notificato, unitamente al ricorso, dal ricorrente al debitore, a pena di inefficacia, entro 60 gg. dall'emissione.

Tale fase è seguita, nel caso di opposizione su iniziativa del debitore ingiunto, dall'apertura di un procedimento ordinario di primo grado a cognizione piena, durante il quale si procede al compiuto accertamento della pretesa azionata in contraddittorio con il debitore nei cui confronti il decreto è stato emesso.

Se l'opposizione viene rigettata con sentenza passata in giudicato – o provvisoriamente esecutiva – il decreto acquista **efficacia esecutiva** – se già prima non l'aveva. Quest'ultima ipotesi si riferisce alla provvisoria esecutività del decreto che può essere concessa dal giudice su richiesta del ricorrente (*es. titolo di natura cambiaria, nel caso in cui vi sia un pericolo di grave pregiudizio nel ritardo ovvero se il ricorrente produce documentazione sottoscritta dal debitore, comprovante il diritto fatto valere*) o nei casi previsti dalla legge anche se il creditore non ne fa espressa richiesta (*es. il decreto richiesto dagli enti previdenziali*). In tal caso il debitore invece di 50 gg. per adempiere (40 gg. per il decreto + 10 gg. del precetto) è tenuto ad adempiere nel termine di 10 gg. a meno che “*ci sia pericolo nel ritardo*” in tal caso il creditore,

esempio, le fatture commerciali) (Cass. n. 13429/2000; n. 4234/1983; n. 845/1971. Se il credito è relativo a onorari di professionisti (per esempio i notai) i cui tariffari sono ufficialmente approvati (tramite l'iscrizione a ordini o albi), l'art. 636 c.p.c. prescrive che la domanda sia accompagnata dalla **parcella delle spese e prestazioni**, sottoscritta dal ricorrente e corredata dal **parere di conformità del competente ordine professionale di appartenenza** (salvo se l'ammontare delle spese e delle prestazioni è determinato in base a tariffe obbligatorie). Ipotesi particolari di prova scritta sono i **titoli di credito** (in particolare la cambiale e l'assegno), richiamati dall'art. 642 c.p.c., ai fini dell'autorizzazione alla provvisoria esecuzione del decreto ingiuntivo.

autorizzato dal presidente del tribunale, non è tenuto ad aspettare 10 gg. del precetto prima di procedere ad esecuzione forzata.

Se non viene fatta opposizione il giudice che ha pronunciato il decreto, su istanza anche verbale del ricorrente, lo dichiara titolo esecutivo e possono seguire le azioni di esecuzione forzata.

Sempre nell'ambito dei provvedimenti di "condanna al pagamento" di una somma di denaro dobbiamo inserire le ordinanze ex art. 186 bis c.p.c. (ordinanza per il pagamento di somme non contestate dalle parti costituite), 186 ter c.p.c. (ordinanza di ingiunzione pronunciata anche nei confronti delle parti non costituite) e 186 quater c.p.c. (ordinanza successiva alla chiusura dell'istruzione pronunciata anche nei confronti delle parti costituite) emesse nel corso del giudizio di merito.

Le ordinanze previste agli artt. 186 bis, 186 ter e 186 quater costituiscono i c.d. provvedimenti anticipatori di condanna, pronunciati dal giudice istruttore nel corso del processo, prima della sentenza definitiva, ma sullo stesso oggetto della domanda principale. Il fine di tali provvedimenti è quello di anticipare il soddisfacimento dell'istanza dedotta in giudizio, scoraggiando la prosecuzione di liti meramente pretestuose. Pur trattandosi di normali ordinanze istruttorie, modificabili e revocabili ex art. 177 del c.p.c. (tranne quella prevista dall'art. 186 quater), esse possiedono un carattere decisorio, i cui effetti sopravvivono all'estinzione del processo.

3.3 Conclusioni

Dall'esame condotto emerge che l'ambito di applicazione della fattispecie dell'accantonamento a fondo rischi potenziali da contenzioso è circoscritto in modo puntuale a:

A) "contenziosi" in cui l'ente ha "significative" probabilità di essere condannato al pagamento di somme di denaro. Nel proseguo della norma è possibile desumere anche la fase nella quale gli stessi debbono essere presi in considerazione, ai fini dell'accantonamento a fondo, ovvero in una fase del giudizio che precede una pronuncia definitiva ed esecutiva di condanna;

B) “sentenze non definitive e non esecutive” e “decreti ingiuntivi non esecutivi” di condanna al pagamento di somme di denaro.

Procedendo per esclusione e guidati dalla *ratio* della norma di riferimento, si riflette sulla possibilità di circoscrivere l’ambito di applicazione dell’accantonamento della fattispecie alla “**sentenza generica di condanna**”. Trattasi 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 si debba procedere ad alimentare il fondo rischi potenziali.

Per converso in presenza di:

- **sentenze** di condanna emesse dal giudice ordinario dotate, ex art. 282 c.p.c., di **esecutività**;
- **decreti ingiuntivi** dichiarati **esecutivi**, *nonché di lodi arbitrali dichiarati esecutivi* ⁽¹⁴⁾;
- **ordinanza ex art. 186 bis c.p.c.**;
- **ordinanza ex art. 186 ter c.p.c.** dichiarata esecutiva o esecutiva sin ab origine;
- **ordinanza ex art. 186 quater c.p.c.**

(14) L'**arbitrato** (dal latino *arbitratus*, cioè *giudizio*) è un metodo alternativo di risoluzione delle controversie (cioè senza ricorso a un procedimento giudiziario) per risolvere liti in materia civile e commerciale mediante l’affidamento di un apposito incarico a un soggetto terzo rispetto alla controversia, detto **arbitro**, o a più soggetti terzi, che formano il cosiddetto **collegio arbitrale** (normalmente formato da tre arbitri, di cui due scelti da ciascuna delle parti e il terzo nominato da una persona al di sopra delle parti, quale, per esempio, il Presidente di un Tribunale), i quali giudicano la controversia e producono una loro pronuncia, detta **lodo arbitrale** (che ha efficacia di sentenza e può essere omologato divenendo titolo esecutivo nel lodo rituale oppure efficacia e natura negoziale in quello irrituale), che contiene la soluzione del caso ritenuta più appropriata.

Il creditore dell'ente locale ha la possibilità di azionare l'**esecuzione forzata** ⁽¹⁵⁾ ⁽¹⁶⁾.

Di fronte a pronunce di condanna al pagamento di somme di denaro la posizione della PA è uguale a quella del privato così come non ci sono differenze per la qualità pubblica o privata del soggetto debitore al fine della formazione del titolo esecutivo. La natura del debitore non influisce sui requisiti del titolo esecutivo dato che il Giudice dell'Esecuzione si limita a controllare la liquidità del credito portato dal titolo (Cass. 11 gennaio 2006, n. 234).

Nell'ambito dell'**esecuzione forzata nei confronti della Pubblica Amministrazione**, la norma di riferimento è l'**art. 14 del D.L. n. 669/1996**, convertito, con modificazioni, nella legge n. 30/1997, che introduce, con riferimento all'amministrazione debitrice, una dilatazione dei termini previsti, di regola, dal codice di rito, per l'ope-

(15) In proposito vale la pena ricordare che ai sensi dell'art. 14, comma 1, l. 30/1997, di conversione del D.L. 669/1996, recante disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997, così come modificato dall'art. 147, comma 1, lett. a), legge n. 388/2000, le amministrazioni pubbliche *“completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di denaro entro centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atti di precetto”*.

(16) In proposito si osserva che l'esistenza di un valido titolo esecutivo costituisce il necessario presupposto per conseguire dal debitore l'esatto adempimento della sua obbligazione ed al riguardo l'art. 474 c.p.c dispone che l'esecuzione forzata può avere luogo solo in virtù di un **titolo esecutivo** avente ad **oggetto un credito certo** (cioè incontroverso nella sua esistenza), **liquido** (ossia di ammontare determinato) ed **esigibile** (ovvero un diritto che, oltre a non essere sottoposto a termine, a condizione, sospensione o a controprestazione, sia esattamente determinato o determinabile secondo dati e/o modalità indicati nel titolo stesso). Solo il concorso di tali requisiti rende il credito suscettibile di esecuzione forzata (in tal senso, ex multis, Cass., sez. lav. 6/03/1996 n. 1741; Cass., sez. lav., 9 marzo 1995 n. 2760; Cass. sez. Lav., 13 aprile 1993 n. 4368; Cass., sez. Lav., 16 dicembre 1988 n. 6874).

rattività necessaria e preliminare all'avvio dell'esecuzione forzata. Secondo il disposto dell'art. 14, 1° comma, del D.L. n. 669/1996 (come modificato dall'art. 147 della legge n. 388/2000 che ha elevato l'originario termine di 60 giorni), le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici hanno un **termine di 120 giorni per completare l'esecuzione** dei provvedimenti giurisdizionali (e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva) che li obbligano al pagamento di somme di denaro, dalla notificazione del titolo esecutivo (anche se non munito di formula esecutiva). Prima di tale termine, in base all'**espresso divieto** di cui al 2° comma della suddetta disposizione, il creditore non ha diritto **di procedere ad esecuzione forzata**, né di porre in essere atti esecutivi, ivi compresa dunque la notifica del precetto. Conseguentemente, alla P.A. debitrice, dovrà essere notificato il titolo esecutivo come dispone l'art. 479 c.p.c., ma, a differenza di quanto previsto dalla procedura codicistica, non sarà possibile notificare contestualmente il precetto, il quale, **a pena di nullità** (Cass. n. 590/2009), dovrà notificarsi, invece, personalmente alla parte, **non prima dello spirare del termine dilatorio di 120 gg.; la nullità dell'esecuzione è rilevata dal Giudice d'Ufficio.**

Solo una volta decorso il termine previsto dalla legge, se l'amministrazione è inadempiente potrà procedersi con la regolare notifica dell'atto di precetto e, dunque, avviare, trascorsi i dieci giorni fissati dall'art. 480 c.p.c., l'esecuzione forzata ⁽¹⁷⁾.

(17) La non assoggettabilità all'esecuzione medesima potrebbe discendere soltanto dal fatto che le somme, in virtù di uno specifico vincolo di destinazione impresso mediante legge o atto amministrativo, concorrano a formare il patrimonio indisponibile dell'ente pubblico/Stato, mentre la mera iscrizione nel bilancio preventivo non vale di per sé a determinare l'indisponibilità. Per giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione infatti "i crediti della PA sono pignorabili salvo abbiano ricevuto per effetto di una disposizione di legge o di un provvedimento amministrativo, una precisa e concreta destinazione ad un pubblico servizio. In tal caso i crediti e le somme di denaro diventano indisponibili e non possono essere sottratte alla loro destinazione, e quindi sono impignorabili per il soddisfacimento di crediti di terzi verso la PA" [*ex plurimis* Cass. 5 maggio 2009 n. 10284; 12 febbraio 2008 n. 3287]. In estrema sintesi il principio

Il termine di centoventi giorni, per eseguire i provvedimenti giurisdizionali che li obbligano al pagamento di somme di danaro, è applicabile non solo ai procedimenti di “esecuzione forzata” di cui alla testuale previsione normativa, ma anche al giudizio di ottemperanza innanzi al Giudice amministrativo ⁽¹⁸⁾.

Per le fattispecie sopra elencate l'accantonamento al “fondo rischi potenziali”, ove non avvenuto, è ormai tardivo e inidoneo alla situazione generatasi. Occorrerà altresì che vengano attivate le procedure di riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio, con specifico riferimento alla tipologia identificata alla lettera a) comma 1 dell'articolo 194 del TUEL.

4. Contenzioso Tributario

Negli ultimi anni si è assistito ad un sensibile allargamento della giurisdizione tributaria. In particolare, il vigente art. 2 del D.Lgs. 546 del 1992 stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo del Servizio Sanitario Nazionale nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*” ⁽¹⁹⁾. Il multipli-

che la Cassazione ha voluto affermare è che i crediti e le somme di denaro dello Stato sono pignorabili, salvo siano destinate ad un pubblico servizio o all'attuazione di una funzione istituzionale dell'amministrazione, per disposizione di legge o di un provvedimento amministrativo. Solo in presenza di questo vincolo di destinazione, le somme ed i crediti diventano patrimonio indisponibile [Cass. Sez. Un. 13 luglio 1979, n. 4071; Cass. 8 novembre 1983, n. 6597; Corte Cost. 21 luglio 1981, n. 138]. Conseguentemente, l'esecuzione per espropriazione è limitata ai soli crediti ed alle somme di denaro non destinate a pubblici servizi.

(18) Cfr. Tar Lazio, sez. I, sentenza 29 aprile 2016, n. 4940.

(19) Per accessori si intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica gli interessi moratori ed il maggior danno da svalutazione monetaria (Cass. SS.UU. 4 ottobre 2002 n. 14274 e 17 novembre 1999 n° 789).

carsi delle imposte locali, la indiscussa difficoltà applicativa delle tante norme che regolano l'imposizione locale congiuntamente al graduale ampliamento della giurisdizione tributaria a tutti i tributi locali ha comportato il moltiplicarsi di processi tributari nei quali parti sono da un lato il contribuente e, dall'altro lato, l'Ente locale.

In questo ambito, profilo d'interesse, sono i riflessi del contenzioso tributario rispetto alla gestione del fondo rischi passività potenziali.

In primis, si richiama il principio allegato al D.Lgs. 118/2011 all. A/2 paragrafo 5.2 lett. h) secondo cui “*Nel caso in cui l'Ente, a seguito di un contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese ... 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*” è possibile estromettere, in questa sede, la fase del pre-contenzioso ⁽²⁰⁾, proprio in quanto precedente l'instaurazione di un contenzioso e circoscrivere l'esame ai soli contenziosi e se configurabile a sentenze non esecutive e definitive ⁽²¹⁾ laddove si raffi-

(20) La fase del pre-contenzioso finalizzata a risolvere problematiche legate a un'errata applicazione della normativa evitando così le tempistiche e le spese di un processo tributario instaurato innanzi a una Commissione Tributaria.

(21) Ai sensi dell'art. 49 del D.Lgs. 546/1992 “*Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*” (norma così dall'articolo 9, comma 1, lettera u), del D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016). Pertanto, l'impugnazione della sentenza non sospende

guri “*la condanna dell’Ente al pagamento di spese*”.

In merito ai contenziosi è necessario introdurre alcuni concetti base rispetto alle parti del processo tributario e all’oggetto del medesimo.

La lite tributaria intercorre tra il soggetto attivo (rappresentato dall’Amministrazione Finanziaria intesa in senso lato)⁽²²⁾ ed il soggetto passivo (il contribuente). L’oggetto del processo tributario è definito attraverso una sorta di “doppio test”, il quale consiste, in un primo momento, nell’appurare se il prelievo intorno al quale la controversia si incardina abbia o meno natura tributaria (art. 2 del cit. D.Lgs.) e, successivamente, nel verificare se la controversia stessa trovi o meno corrispondenza in uno degli specifici atti che consentono di adire il Giudice tributario (elencati all’art. 19 del cit. D.Lgs.)⁽²³⁾. D’impulso, preso atto degli aspetti sopra descritti (individuazione delle parti e dell’oggetto del contenzioso) parrebbe sostenibile la tesi della **esclusione** dell’accantonamento a fondo passività potenziali. Invero, un’ipotesi di interesse nella quale è valutabile l’applicazione dell’istituto in esame è la richiesta formulata, nel giudizio tributario, di condanna dell’Ente al risarcimento del danno patrimoniale e non patrimoniale connesso a declaratoria di responsabilità aggravata per “lite temeraria”, ex art. 96 c.p.c., (trattasi di una “*forma*” di risarcimento del danno) oppure me-

l’esecuzione della stessa (art. 337 c.p.c.).

(22) L’art. 10 del D.Lgs. 546/1992 stabilisce che “*Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l’ufficio dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori (quali ad esempio i Comuni la Regione e le Camere di Commercio), l’agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l’atto impugnato o non hanno emesso l’atto richiesto*”.

(23) L’elencazione di cui al comma 1 dell’articolo in commento produce l’effetto di prefissare in maniera puntuale e certa il novero degli atti contestabili in via diretta ed immediata, senza, tuttavia, che tale indicazione inibisca la proposizione del ricorso contro tutti quei provvedimenti che, comunque denominati o qualificati, siano riconducibili, da un punto di vista funzionale o sostanziale, ad una delle categorie indicate dall’art. 19 (cosiddetta “*predeterminazione normativa*”).

dianete autonoma domanda ai sensi dell'art. 2043 c.c.

Per quanto concerne il primo aspetto, un orientamento giurisprudenziale innovativo ⁽²⁴⁾, afferma (implicitamente) ⁽²⁵⁾ la giurisprudenza delle Commissioni Tributarie con riguardo al risarcimento del danno da lite temeraria, da valutare anche con riferimento alla novella n. 69/2009 ⁽²⁶⁾. La responsabilità aggravata per lite temeraria (art. 96 c.p.c.) rientra nella competenza del Giudice tributario in forza del richiamo di cui all'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 546/1992 ⁽²⁷⁾, pur soggiacendo alle limitazione dei mezzi di prova tipica del processo tributario, a cui potrebbe ovviarsi con presunzioni, fondate su allegazioni di valenza logica e coerente, non essendo possibile far ricorso alla prova testimoniale ⁽²⁸⁾. Tale orientamento attua i principi del giusto processo e della ragionevole durata del giudizio.

Più problematico è il secondo aspetto relativo alla giurisdizione

(24) Cfr. Commissione Tributaria Regionale, Bari, sentenza 18 dicembre 2009.

(25) La Commissione Tributaria Pugliese senza alcuna premessa sistematica dà per scontato e pacifico, rispettivamente, la competenza e giurisdizione in materia risarcitoria, sia pure all'interno dell'art. 96 c.p.c., del giudice tributario.

(26) La novella n. 69/2009, ai primi due commi dell'art. 96 c.p.c. "*Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza*", 2 comma, "*Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziaria, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente*", **ha aggiunto il terzo comma ("In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata, non inferiore a euro 1.000 e non superiore a euro 20.000")**.

(27) I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile (art. 1 co. 2 D.Lgs. 546/1992).

(28) Nel processo tributario sussiste il divieto della prova testimoniale e del giuramento (art. 7 comma 4 D.Lgs. 546/1992).

delle Commissioni tributarie in materia di risarcimento del danno ex art. 2043 c.c. mediante autonoma domanda. La tematica è al centro di un dibattito dottrinale e giurisprudenziale che vede da una parte, la dottrina possibilista e dall'altra, la giurisprudenza, arroccata su una posizione contraria ⁽²⁹⁾ fondata, su argomenti che oggi appaiono superati, quali la affermata costituzionalizzazione delle Commissioni tributarie limitatamente alla trattazione di questioni di natura tributaria, con esclusione di altre materie civilistiche, pena il divieto di costituzione di giudici speciali, vietato dalla Carta Costituzionale (art. 102 Cost.).

La dottrina possibilista sostiene che anche il giudice tributario, senza per questo snaturare la sua giurisdizione, è giudice del danno ingiusto, in base alla tradizionale lettura dell'art. 2043 c.c., direttamente correlato ad un provvedimento tributario illegittimo, mentre l'attuale doppia tutela (Commissione Tributaria e Autorità giudiziaria ordinaria) comporterebbe un aggravio economico per il contribuente e un considerevole ritardo temporale nella definizione del giudizio risarcitorio.

Le Commissioni tributarie nelle materie ad esse devolute, esercitano la giurisdizione esclusiva, che non riguarda solo l'atto ma anche il rapporto sottostante e si estende, conseguentemente, a tutti i diritti a esso connessi e, quindi anche alle eventuali ragioni risarcitorie, ove trattasi di diritti patrimoniali consequenziali all'annullamento di un atto tributario. Con tale estensione di giurisdizione non viene snaturata la materia attribuita alla competenza delle Commissioni Tributarie, purché la domanda risarcitoria sia limitata ai soli casi di preventivo annullamento dell'atto o di accertata illegittimità dello stesso, con l'alternatività della tutela sempre attribuibile anche al giudice ordinario davanti al quale non sussistono limitazioni probatorie proprie del giudizio tributario.

Pertanto nell'ipotesi di domanda risarcitoria in pendenza di un giudizio tributario è possibile l'accantonamento a fondo rischi sulla base di un giudizio prognostico di condanna dell'Ente impositore.

(29) Cfr. Cass. SS.UU. 30 novembre 2006 n. 15; Cass. SS.UU. 29 aprile 1999 n° 722; Cass. Sez. III civ. 27 gennaio 2003 n. 1191).

Per contro pur in assenza di una richiesta in tal senso l'accantonamento è altresì configurabile allorquando il giudizio prognostico verta sulla probabilità di condanna risarcitoria ai sensi del comma 3° dell'art. 96 c.p.c. ("Il giudice d'ufficio può altresì condannare l'Ente impositore.....").

4.1 Spese di giudizio

Una riflessione si ritiene debba essere fatta rispetto alle **spese di giudizio** alle quali l'Ente è condannato in caso di soccombenza ⁽³⁰⁾.

Dalla lettura del paragrafo 5.2 lett. h) si evince che per le spese di giudizio, in quanto oneri previsti dalla sentenza, l'accantonamento debba essere, in via di principio, effettuato ⁽³¹⁾. Pertanto nel caso in cui l'Ente impositore abbia significative probabilità di soccombenza in un pendente giudizio, con conseguente condanna al pagamento delle spese di giudizio, l'accantonamento dovrà essere effettuato mediante valuta-

(30) Le spese di giudizio possono essere liquidate solo quando la sentenza è passata in giudicato (art. 69 D.Lgs. 546/1992). La sentenza di condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute, sia essa emessa dalla Commissione tributaria provinciale, o in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale, **non è immediatamente esecutiva**, essa può essere eseguita solo con il passaggio in giudicato, cioè quando si siano esauriti tutti i gradi del giudizio, o quando per scadenza dei termini non è impugnabile. Il contribuente, in caso di omesso pagamento delle spese di giudizio tributario liquidate a proprio favore con sentenza passata in giudicato può ricorrere al giudizio di ottemperanza (ex art. 70 del D.Lgs. 546/1992) oppure alla procedura esecutiva ordinaria.

La condanna al pagamento delle spese del giudizio pronunciata nei confronti dell'ufficio impositore può seguire due strade:

- a) sentenza di condanna al rimborso delle spese legali sostenute dalla controparte (art. 91 c. 1 c.p.c.), comprensive di quelle anticipate dal cliente in corso di causa (art. 90 c.p.c.);
- b) sentenza di condanna con distrazione delle spese legali in favore del difensore della controparte (art. 93 c. 1 c.p.c.), laddove quest'ultimo ne abbia fatto espressa richiesta.

(31) *"L'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza"* (All. A/2 paragrafo 5.2 lett. h).

zione prognostica sul *quantum delle* spese medesime. Tale assunto è rafforzato nel proseguo del dettato normativo nella parte in cui è testualmente stabilito che “*Nel caso in cui il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l’impegno, L’accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso*”. Pertanto l’obbligo di accantonare a fondo sussiste, indipendentemente dalla necessità di effettuare la medesima operazione per l’esistente obbligazione sulla quale verte la controversia, limitando gli effetti del giudizio prognostico sulla “*significativa probabilità*” di soccombenza agli oneri che conseguiranno dalla sentenza.

Infine, altra ipotesi da prendere in considerazione a completamento della trattazione in argomento è la fattispecie richiamata nel paragrafo 5.2 lett. h) All. A/2 D.Lgs. 118/2011 **della “sentenza non definitiva e non esecutiva”** di condanna al pagamento delle spese in caso di soccombenza dell’Ente impositore. A tal proposito si richiama quanto premesso rispetto all’oggetto e le parti del giudizio tributario nonché sulle spese di giudizio introducendo un altro elemento di carattere normativo afferente la immediata esecutività della sentenza di primo grado ex art. 67 bis del D.Lgs. 546/1992 (salva la possibilità di sospendere provvisoriamente l’esecuzione della stessa ai sensi dell’art. 52 del D.Lgs. citato).

Le condanne alle spese ed al risarcimento dei danni per responsabilità processuale aggravata ai sensi, rispettivamente, degli artt. 91 e 96 cod. proc. civ. e se ritenuta configurabile al risarcimento ai sensi dell’art. 2043 c.c., integrando pronunce accessorie e consequenziali alla decisione della causa, presuppongono che nei confronti della parte soccombente siano state proposte ed accolte domande, eccezioni o difese, processuali o di merito. La giurisprudenza e la dottrina sono ormai concordi nel sostenere che la **condanna** al risarcimento dei danni per responsabilità aggravata **e la liquidazione, devono essere contestuali** e contenute in una sola sentenza, quella che chiude il giudizio, in quanto l’art. 96 c.p.c. dispone che la liquidazione deve essere effettuata dallo stesso giudice investito della causa dal cui esito si deduce l’insorgenza della responsabilità. *Pertanto è da escludersi, nel*

giudizio tributario, una condanna generica al risarcimento del danno per lite temeraria che configurerebbe, al pari del giudizio civile, la fattispecie di sentenza non definitiva, sino al passaggio in giudicato e non esecutiva.

La giurisprudenza maggioritaria, infatti parla di “competenza funzionale” del giudice che decide il merito e ritiene non ammissibile che della responsabilità aggravata si discuta in un giudizio diverso da quello temerario. Trattandosi quindi di competenza funzionale, non è possibile scindere in due giudizi la fase relativa all’accertamento della soccombenza e quella in cui si determina il risarcimento del danno per responsabilità aggravata. **Detto ciò, è evidente che deve essere giudicata come inammissibile la domanda con la quale si chiede una mera pronuncia generica sulla sussistenza della responsabilità, con liquidazione dei danni in un giudizio separato.**

5. Contenzioso amministrativo

Appare ora opportuno esaminare la rilevanza del contenzioso amministrativo rispetto all'accantonamento a fondo rischi potenziali. Nello specifico, trattasi di controversie rientranti nell'ambito di competenza del Giudice Amministrativo (TAR e Consiglio di Stato) che assumono importanza, per quanto di interesse in questa sede, ogni qual volta sussista “*una significativa probabilità per l'Ente di soccombenza ad essere condannato al pagamento di spese*”.

Per quanto concerne il richiamato ambito, il giudice amministrativo è competente a decidere sulle violazioni degli interessi legittimi ⁽³²⁾,

(32) L'interesse legittimo è necessariamente correlato all'esercizio del potere amministrativo come disciplinato da una norma che regola l'esercizio dei poteri della P.A. imponendole un determinato comportamento. Il provvedimento amministrativo subentra comunque o come oggetto di un'aspirazione (es. domanda di concessione di suolo pubblico per installarvi un'edicola) o come oggetto di una ripulsa (impugnazione del decreto di espropriazione). La riforma introdotta dalla legge 15/2005 e in particolare con l'inserimento dell'art. 21 octies nella legge 241/1990 è stata ulteriormente ricon-

ad eccezione per alcuni casi di giurisdizione esclusiva in cui lo stesso giudice amministrativo giudica sulle violazioni dei diritti soggettivi ⁽³³⁾ ⁽³⁴⁾. In tal senso l'art. 103 Cost, testualmente stabilisce *“Il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi”*.

Pertanto la giurisdizione esclusiva del G.A. si sostanzia in un **criterio di riparto sussidiario** rispetto a quello tradizionale fondato sulla *causa petendi*, ossia sulla consistenza della posizione giuridica dedotta in giudizio, secondo cui i diritti soggettivi sono tutelati dal G.O. e gli interessi legittimi dal G.A.

Essa consiste in un'ipotesi di ampliamento della normale cognizione attribuita al G.A., estesa – oltre che agli interessi legittimi, come detto, posizioni soggettive normalmente tutelate dal G.A. – ai diritti soggettivi, con il limite dell'incidente di falso e delle questioni di stato e di capacità delle persone. Invero, *nell'ambito di particolari materie*

fermata la natura sostanziale dell'interesse legittimo, nel senso che esso si correla ad un interesse materiale del titolare ad un bene della vita. L'effetto più importante della nuova impostazione dell'interesse legittimo si è avuto, infatti, proprio con riferimento alla tutela processualistica: il giudizio amministrativo è gradualmente divenuto sempre più un giudizio sul rapporto più che sull'atto in sé nel senso che la sua finalità è quella di fornire una tutela adeguata alla pretesa fatta valere andando oltre il solo sindacato sulla legittimità dell'atto.

(33) Il diritto soggettivo è una posizione giuridica di vantaggio autonoma spettante ad una persona sulla base di un titolo che può avere la natura più varia ma che non dipende dalla pubblica amministrazione.

(34) La *ratio* sottesa alla previsione di tale tipo di giurisdizione è da rinvenire nella oggettiva difficoltà di distinguere, nell'ambito appunto di particolari materie, le posizioni giuridiche di volta in volta coinvolte in una determinata controversia, atteso che in taluni casi interessi legittimi e diritti soggettivi sono talmente “imbrigliati” tra loro da risultare difficoltosa l'applicazione del tradizionale criterio di riparto ai fini dell'individuazione del giudice dotato di giurisdizione. Inoltre, una trattazione disgiunta di situazione così inestricabili renderebbe inevitabilmente monca la pronuncia del giudice, non potendo la stessa esaurire tutte le questioni coinvolte dal rapporto.

tassativamente indicate dalla legge, la tutela contro gli atti posti in essere dalla pubblica amministrazione viene concentrata dinanzi al G.A. indipendentemente dalla circostanza che la lesione abbia per oggetto una posizione di diritto soggettivo ovvero di interesse legittimo.

Evitando una sterile elencazione delle materie devolute alla giurisdizione esclusiva, in assenza di una disciplina unitaria, merita un'esplicita menzione, per quanto di interesse in questa sede, il D.Lgs. n. 80/1998 ⁽³⁵⁾: con questo decreto il legislatore **ha previsto che nell'ambito della sua giurisdizione esclusiva il G.A. possa condannare la P.A. al risarcimento del danno, sia per equivalente sia in forma specifica (art. 35)**. Con la previsione di cui all'art. 35 (oggi art. 34 del nuovo c.p.a approvato con Decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104) il legislatore, riconoscendo in capo al "G.A. esclusivo" la cognizione sulle questioni risarcitorie derivanti dall'illegittimo esercizio del potere pubblico, ha finito con il realizzare nell'ambito della giurisdizione esclusiva un sistema in grado finalmente di garantire una tutela piena del privato dinanzi alla P.A. Restava l'assenza nell'ordinamento di un'espressa previsione in capo al giudice amministrativo del potere di condanna della pubblica amministrazione al risarcimento danni per lesione di interessi legittimi anche al di fuori delle materie di competenza esclusiva.

Il riconoscimento della tutela risarcitoria nei confronti della pubblica amministrazione ai titolari di interessi legittimi ha avuto luogo da prima con la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 500/

(35) La novità introdotta dal legislatore del 1998 è indubbiamente dirompente, atteso che prima di questo momento il G.A. non si era mai visto riconoscere il potere-dovere di decidere sulle domande risarcitorie, ritenute sottoposte al monopolio del G.O.: in altri termini, prima del D.Lgs. n. 80/1998, il privato leso da un atto della P.A. si vedeva sempre obbligato, al fine di ottenere una tutela piena delle proprie ragioni, a battere il sistema del cosiddetto "doppio binario", che lo vedeva costretto a chiedere tutela prima dinanzi al G.A. per ottenere l'annullamento dell'atto illegittimo (o, in caso di giurisdizione esclusiva, la cognizione sul diritto soggettivo) e poi dinanzi al G.O. per ottenere il ristoro dei danni subiti.

1999 ⁽³⁶⁾ e successivamente, implicitamente ammesso dal legislatore, con la legge 205/'00, di riforma del processo amministrativo, il cui art. 7 ha novellato l'art. 7 della legge istitutiva dei T.A.R. (legge 1034/'71), riformulandolo come segue: *“Il T.A.R., nell'ambito della sua giurisdizione, conosce anche di tutte le questioni relative all'eventuale risarcimento del danno, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, e gli altri diritti patrimoniali consequenziali.”*

L'importante innovazione normativa ha concentrato in capo al giudice amministrativo la cognizione su azioni risarcitorie per lesione di interessi legittimi.

Con riferimento alla risarcibilità degli interessi legittimi, una questione che vede contrapposte la giurisprudenza amministrativa e quella della Suprema Corte, riguarda l'accessibilità della tutela risarcitoria in caso d'omessa impugnativa del provvedimento lesivo problema noto sotto il nome di **pregiudizialità amministrativa** tra l'annullamento dei provvedimenti amministrativi ed il risarcimento dei danni scaturiti da tali provvedimenti.

La dottrina tradizionale e la giurisprudenza amministrativa (Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, sentenza 4/'03) sono favorevoli alla pregiudiziale amministrativa: il preliminare accertamento dell'illegittimità dell'atto è indispensabile anche per accertare l'esistenza dell'elemento soggettivo dell'illecito ⁽³⁷⁾. La Corte di Cassazione è però

(36) La S.C. del '99 ha evidenziato che l'art. 2043 c.c. non fa alcun esplicito riferimento (riserva) al solo diritto soggettivo. Dovrà quindi essere il giudice a valutare se l'interesse dell'amministrato debba essere sacrificato all'interesse di cui è portatrice la pubblica amministrazione, ciò che avrà luogo se l'azione amministrativa ha rispettato i canoni della legittimità. È esclusa la responsabilità dell'ente solo nei casi di attività meramente personale del dipendente, o di attività viziata da incompetenza assoluta o svolta dolosamente in violazione di norma proibitiva.

(37) L'orientamento favorevole alla pregiudizialità amministrativa è stato sintetizzato dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, sentenza 4/'03, come segue: *“una volta concentrata presso il giudice amministrativo la tutela impugnatoria dell'atto illegittimo e quella risarcitoria conseguente, non è possibile l'accertamento incidentale da*

arrivata a sostenere la tesi contraria, affermando che il diritto al risarcimento del danno e la pretesa dell'annullamento dell'atto sono distinti sul piano sostanziale e perciò le relative azioni potrebbero essere esperite a autonomamente (S.U. Cass. Civ. 10180/'04).

Recentemente le Sezioni Unite della Cassazione (ordinanze 13 giugno 2006 nn. 1365 e 1366) hanno cercato di risolvere il lungo dibattito in materia, partendo dall'esame dei due principali orientamenti della giurisprudenza: la ricostruzione "tutta civilistica"⁽³⁸⁾ (Cass. S.U. Civ. 500/'99 e successive analoghe pronunce) e quella "tutta amministrativa"⁽³⁹⁾ (espressa dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n. 4/'06).

La Cassazione del 2006 sottolinea che l'azione di risarcimento mira non all'annullamento dell'atto, ma all'accertamento della illiceità della situazione creatasi a seguito dell'adozione e dell'esecuzione dell'atto. Pertanto, ritiene la S.C., la parte lesa potrà chiedere al giudice amministrativo anche solo la tutela risarcitoria.

Tutto risolto? Purtroppo no: il dibattito resta aperto, come evidenziato dal Presidente del Consiglio di Stato nella relazione sullo stato della giustizia amministrativa, illustrata a Roma il 15 febbraio 2007,

parte del giudice amministrativo dell'illegittimità dell'atto non impugnato nei termini decadenziali al solo fine di un giudizio risarcitorio e che l'azione di risarcimento del danno può essere proposta sia unitamente all'azione di annullamento che in via autonoma, ma che è ammissibile solo a condizione che sia impugnato tempestivamente il provvedimento illegittimo e che sia coltivato con successo il relativo giudizio di annullamento, in quanto al giudice amministrativo non è dato di poter disapplicare atti amministrativi non regolamentari".

(38) Nel primo orientamento si riconosce al cittadino lesa da atto della pubblica amministrazione il diritto di chiedere il risarcimento del danno, ai sensi dell'art. 2043 c.c., senza alcun onere di preventiva impugnazione dell'atto lesivo: il giudice si limiterà a disapplicare l'atto e condannerà l'amministrazione al risarcimento.

(39) Il secondo orientamento, invece, nega che l'azione risarcitoria possa essere esperita dinanzi al giudice amministrativo senza previo esercizio dell'azione di annullamento dell'atto lesivo.

Sul tema della pregiudiziale amministrativa è intervenuto successivamente il legislatore, nell'ambito della più vasta opera di riforma dell'intero processo amministrativo, con il D.Lgs. 104/2010 (recante il c.d. Codice del processo amministrativo).

Ad una prima lettura delle nuove norme sembrerebbe che il legislatore abbia pertanto optato per il modello dell'autonomia tra la tutela costitutiva di annullamento e quella risarcitoria, ponendo così fine al lungo contrasto giurisprudenziale sorto tra la Suprema Corte di Cassazione ed il Consiglio di Stato ⁽⁴⁰⁾.

Un'analisi più attenta ed approfondita del nuovo articolato però porta a smentire tale ricostruzione ⁽⁴¹⁾.

Recentemente, sull'interpretazione delle nuove norme si è espressa l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, negando la sussistenza di una pregiudizialità di rito che limiterebbe in modo indiscriminato l'accesso alla tutela giurisdizionale. Per i giudici di Palazzo Spada l'omessa impugnazione rileva come fatto idoneo ad escludere la risarcibilità dei danni che, secondo un giudizio causale ipotetico, si sarebbero potuti evitare ricorrendo agli strumenti di tutela giurisdizionale e giustiziale previsti dall'ordinamento giuridico, con un chiaro richiamo all'art. 1227 c.c. in tema di concorso di colpa del danneggiato (Ad.

(40) Il primo articolo del nuovo codice a venire in rilievo è l'art. 7 comma quarto, che ammette in termini generali la possibilità di introdurre **in via autonoma** le domande per il risarcimento del danno da lesione di interessi legittimi e quelle relative agli altri diritti patrimoniali consequenziali. Tale disposizione deve essere letta in correlazione all'art. 30 del codice che, ai commi primo e terzo, prevede che l'azione di condanna al risarcimento del danno può essere proposta anche in via autonoma entro il termine di decadenza di 120 giorni, decorrente dal giorno in cui si è verificato il fatto lesivo ovvero dalla conoscenza del provvedimento amministrativo, se il danno deriva direttamente da questo.

(41) Infatti, la previsione del termine di decadenza di 120 giorni per l'esperimento dell'azione risarcitoria e, soprattutto, la previsione dell'esclusione del risarcimento da parte del giudice nel caso del "mancato esperimento degli strumenti di tutela previsti dall'ordinamento giuridico" di cui all'art. 30 comma terzo, orientano verso una forma di coordinamento intermedia tra i due rimedi.

Plen. Cds, sent. n. 3/2011 e in tal senso da ultimo CdS, VI sez., sent. n. 1983/2011).

La ricaduta processuale di tale impostazione è la pronuncia di infondatezza della domanda risarcitoria nel caso di mancato ricorso agli strumenti di tutela, tra i quali campeggia *in primis* la domanda di annullamento, che avrebbero evitato la consolidazione degli effetti dannosi prodotti dall'atto amministrativo.

In dottrina del resto non è mancato qualche attento commentatore che ha rinvenuto sin dall'inizio nella nuova disciplina legislativa il rischio di una forma surrettizia di pregiudiziale (Clarich).

Occorre ora intraprendere un'altra analisi relativa al richiamo, contenuto nel paragrafo 5.2 lett. h del principio di contabilità finanziaria, alle “*sentenze non definitive ed esecutive*”.

La sentenza è il provvedimento con cui si conclude il processo amministrativo o una sua parte; infatti, l'art. 33, comma 1, lett. a) del codice del processo amministrativo (c.p.a.) prevede che il giudice adotti una sentenza quando definisce, in tutto o in parte, il giudizio ⁽⁴²⁾.

5.1 *Sentenze nel processo amministrativo*

Nel processo amministrativo, analogamente a quanto accade nel processo civile, si distinguono le sentenze non definitive da quelle definitive.

Fra le prime, che non definiscono il giudizio, devono essere annoverate anche le sentenze interlocutorie, che dispongono sull'andamento del processo (a fini istruttori o ordinando l'integrazione del contraddittorio).

Le sentenze definitive, invece, possono essere di rito o di merito. Il giudice pronuncia una sentenza di rito nei casi in cui vi siano degli

(42) A differenza della sentenza del giudice civile che vincola soltanto le parti del processo, essa fornisce alle autorità pubbliche anche la regola astratta alla quale conformare il proprio comportamento in vista del perseguimento di un interesse pubblico.

ostacoli a giungere a una soluzione sul merito della controversia, ad esempio quando il ricorso sia: irricevibile (per es. perché presentato tardivamente); inammissibile (per es. per violazione delle regole sul contraddittorio); improcedibile (per es. per il cessare della materia del contendere o sopravvenuta carenza dell'interesse a proseguire). La sentenza di merito, invece, è l'atto conclusivo del processo con il quale il giudice si pronuncia sulla fondatezza o meno della domanda del ricorso, risolvendo la controversia di diritto sostanziale, attraverso una pronuncia di accoglimento o di rigetto.

La sentenza può essere di accertamento, quando pone fine a uno stato di incertezza intorno a una determinata situazione giuridica, e di condanna, quando impone all'amministrazione di tenere un dato comportamento o di corrispondere una somma di denaro alla parte lesa.

Attualmente, la disciplina del contenuto delle sentenze di merito è contenuta nell'art. 34 del c.p.a. Mediante tale provvedimento, il giudice può: a) annullare il provvedimento impugnato; b) ordinare all'amministrazione rimasta inerte di provvedere entro un termine; c) condannare l'amministrazione al pagamento di una somma di denaro, anche a titolo di risarcimento del danno, all'adozione delle misure idonee a tutelare la situazione giuridica dedotta in giudizio e disporre misure di risarcimento in forma specifica; d) esclusivamente nei casi di giurisdizione di merito, può adottare un nuovo atto, ovvero modificare quello impugnato.

La tipologia delle azioni, comune sia alla giurisdizione generale di legittimità che alla giurisdizione esclusiva, ricalca la tradizionale tripartizione in azioni di annullamento (costitutive), di accertamento (dichiarative) e di condanna, elaborata nell'ambito del processo civile, sia pure con le specificità del giudizio amministrativo.

Argomento di particolare interesse, in questa sede, è la non ammissibilità nel processo amministrativo dell'istituto della condanna generica disciplinato dall'art. 278 c.p.c. L'istituto è ritenuto non ammissibile dalla prevalente giurisprudenza amministrativa anche dopo l'entrata

in vigore del nuovo codice del processo amministrativo (Cons. Stato sez. VI 4 aprile 2011 n. 2102, TAR Sicilia Catania sez. IV 9 febbraio 2012 n. 354). Nel nuovo codice, così come nella previgente normativa (D.Lgs. 80/98), non è espressamente previsto l'istituto della condanna generica, ma è stato esteso a tutte le condanne pecuniarie l'istituto della indicazione da parte del giudice dei soli criteri di quantificazione ai sensi dell'art. 34, comma 4, c.p.a.⁽⁴³⁾ (prima art. 35 comma 2 D.Lgs. n. 80/98)⁽⁴⁴⁾. A fronte di una giurisprudenza molto recalcitrante sull'ammissibilità dell'azione di condanna genrica nel processo amministrativo la dottrina è invece incline a ritenere che non esistano ragioni per negare l'ammissibilità dell'istituto facendo leva anche su alcune norme del nuovo codice (art. 34 co. 1 lett. c)⁽⁴⁵⁾, art. 36 co. 2⁽⁴⁶⁾, 39 co. 1 cpc⁽⁴⁷⁾. Posto che per la giurisprudenza amministrativa del tutto prevalente

(43) "In caso di condanna pecuniaria, il giudice può, in mancanza di opposizione delle parti, stabilire i criteri in base ai quali il debitore deve proporre a favore del creditore il pagamento di una somma entro un congruo termine. Se le parti non giungono ad un accordo, ovvero non adempiono agli obblighi derivanti dall'accordo concluso, con il ricorso previsto dal Titolo I del Libro IV, possono essere chiesti la determinazione della somma dovuta ovvero l'adempimento degli obblighi ineseguiti".

(44) Cfr D.Lgs. 80/1998 co. 2 "Nei casi previsti dal comma 1, il giudice amministrativo può stabilire i criteri in base ai quali l'amministrazione pubblica o il gestore del pubblico servizio devono proporre a favore dell'avente titolo il pagamento di una somma entro un congruo termine. Se le parti non giungono ad un accordo, col ricorso previsto dall'articolo 27, primo comma, n. 4, del testo unico approvato col regio decreto 26 giugno 1924, n. 1054, può essere chiesta la determinazione della somma dovuta".

(45) Cfr. art. 34 co. 1 lett. c) c.p.a. "condanna al pagamento di una somma di denaro, anche a titolo di risarcimento del danno, all'adozione delle misure idonee a tutelare la situazione giuridica soggettiva dedotta in giudizio e dispone misure di risarcimento in forma specifica ai sensi dell'articolo 2058 del codice civile. L'azione di condanna al rilascio di un provvedimento richiesto è esercitata, nei limiti di cui all'articolo 31, comma 3, contestualmente all'azione di annullamento del provvedimento di diniego o all'azione avverso il silenzio".

(46) Cfr. art. 36 co. 2 c.p.a. " Il giudice pronuncia sentenza non definitiva quando decide solo su alcune delle questioni, anche se adotta provvedimenti istruttori per l'ulteriore trattazione della causa".

(47) Cfr. art. 39 co. 1 c.p.a. "Per quanto non disciplinato nel presente codice si ap-

l'azione di condanna generica continua ad essere inammissibile nel processo amministrativo, occorre chiedersi se, una volta proposta azione di condanna generica, l'errore possa essere recuperato chiedendo la conversione della stessa in una ordinanza di condanna con fissazione dei criteri ex art. 34, co. 4, c.p.c. In tal senso si è espresso favorevolmente il TAR Campania, Napoli sez. I 29 maggio 2002, n. 3177.

La sentenza del Tar che decide su un ricorso è **immediatamente esecutiva** (art. 33 co. 2 c.p.a.). Fatto salvo il caso di sospensione della sentenza del Tar, l'Amministrazione è tenuta a dare esecuzione alla sentenza, adottando tutti i comportamenti e gli atti necessari per portare a compimento quanto disposto nella sentenza.

Se la sentenza non viene eseguita spontaneamente, si prevede il giudizio di ottemperanza, un giudizio di esecuzione che si svolge davanti al giudice amministrativo (art. 112 c.p.a.)⁽⁴⁸⁾. Il codice ammette per le sentenze del giudice amministrativo anche una esecuzione nelle forme del libro III del codice di procedura civile (art. 115 co. 2 c.p.c.). Tale

plicano le disposizioni del codice di procedura civile, in quanto compatibili o espressione di principi generali”.

(48) *“I provvedimenti del giudice amministrativo devono essere eseguiti dalla pubblica amministrazione e dalle altre parti. 2. L'azione di ottemperanza può essere proposta per conseguire l'attuazione: a) delle sentenze del giudice amministrativo passate in giudicato; b) delle sentenze esecutive e degli altri provvedimenti esecutivi del giudice amministrativo; c) delle sentenze passate in giudicato e degli altri provvedimenti ad esse equiparati del giudice ordinario, al fine di ottenere l'adempimento dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi, per quanto riguarda il caso deciso, al giudicato; d) delle sentenze passate in giudicato e degli altri provvedimenti ad esse equiparati per i quali non sia previsto il rimedio dell'ottemperanza, al fine di ottenere l'adempimento dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alla decisione; e) dei lodi arbitrali esecutivi divenuti inoppugnabili al fine di ottenere l'adempimento dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi, per quanto riguarda il caso deciso, al giudicato. 3. Può essere proposta, anche in unico grado dinanzi al giudice dell'ottemperanza, azione di condanna al pagamento di somme a titolo di rivalutazione e interessi maturati dopo il passaggio in giudicato della sentenza, nonché azione di risarcimento dei danni connessi all'impossibilità o comunque alla mancata esecuzione in forma specifica, totale o parziale, del giudicato o alla sua violazione o elusione.”*

possibilità tuttavia sembra essere circoscritta alle sentenze di condanna al pagamento di somme di denaro. L'esecuzione della sentenza del giudice amministrativo rappresenta un dovere specifico dell'amministrazione, sebbene che la circostanza che la parte soccombente sia un soggetto privato non tolga nulla alla cogenza degli obblighi derivanti dalla sentenza del giudice amministrativo. Affermare che anche le parti private siano assoggettate all'esecuzione della sentenza amministrativa, tuttavia, induce a considerare con attenzione gli strumenti che dovrebbero garantire l'esecuzione nei confronti del privato:

- se la sentenza del giudice amministrativo si risolve in una condanna al pagamento di somme di denaro dovrebbe essere promossa l'esecuzione forzata nelle forme previste dal codice di procedura civile;
- se la sentenza del giudice amministrativo contiene statuizioni di altro tipo, l'esecuzione dovrebbe essere nelle forme del giudizio di ottemperanza (art. 114 co. 4 lett. e) ⁽⁴⁹⁾. Il codice ha attribuito al giudice dell'ottemperanza anche il potere di imporre alla parte che non esegue la sentenza il versamento di una somma di denaro al ricorrente. Trattasi di uno strumento di esecuzione indiretta che consente di individuare un margine di efficacia del giudizio di ottemperanza anche nei confronti dei soggetti privati.

Nel codice del processo amministrativo si coglie, inoltre, l'obiettivo di anticipare l'esecuzione della sentenza: su domanda della parte ricorrente, nella sentenza di merito, il giudice amministrativo può fissare un termine per l'esecuzione e nominare un commissario per il caso che l'amministrazione si renda inadempiente (art. 34 co. lett. e).

(49) “... salvo che ciò sia manifestamente iniquo, e se non sussistono altre ragioni ostative, fissa, su richiesta di parte, la somma di denaro dovuta dal resistente per ogni violazione o inosservanza successiva, ovvero per ogni ritardo nell'esecuzione del giudicato; tale statuizione costituisce titolo esecutivo”.

6. Perdite non ripianate di organismi partecipati dagli enti locali

L'istituzione di un fondo vincolato per la copertura delle perdite degli organismi partecipati non immediatamente ripianate è introdotto, per la prima volta, nei bilanci di previsione delle pubbliche amministrazioni dall'art.1, cc. 550 e seguenti della legge 147/13 (Legge di stabilità 2014) e poi parzialmente modificato ed integrato dal D.Lgs. 175/2016 (Testo Unico Società Partecipate).

Questo fondo si aggiunge al fondo pluriennale vincolato e al fondo crediti di dubbia esigibilità e si inserisce nel quadro complessivo di riforma delineato dall'armonizzazione contabile ⁽⁵⁰⁾.

L'obbligo di creare il fondo vincolato per le perdite degli organismi partecipati riguarda tutte le pubbliche amministrazioni locali incluse nell'elenco Istat di cui all'articolo 1, comma 3 della legge 196/09. Pertanto, oltre a regioni, province e comuni, la disposizione chiama in causa, tra gli altri anche comunità montane, unioni di comuni, consorzi tra enti locali, camere di commercio e Asl. Su questo tema, inoltre, si è pronunciata la Sezione Autonomie della Corte dei Conti, che con la Delibera n. 4 /Sezaut/2015/Inpr del 17 febbraio 2015, ha illustrato i contenuti generali della norma e fornito al-

(50) Tra i principi fondamentali che caratterizzano questa riforma, infatti, vanno richiamati:

- il ricorso ad adeguati accantonamenti ad appositi fondi rischi ed oneri (in passato spesso nascosti tra i residui passivi) destinati a salvaguardare gli equilibri presenti e futuri del bilancio;
- la necessità di operare una strategia di consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche e dei propri organismi partecipati, secondo i criteri di prudenza, affidabilità e appropriatezza, necessari a garantire una corretta verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. Lo strumento principale previsto dal nuovo sistema contabile per garantire il consolidamento dei conti dei gruppi pubblici locali sarà il bilancio consolidato. La sua corretta redazione presuppone l'adozione di un sistema di contabilità economico patrimoniale in grado di produrre dati attendibili e confrontabili con quelli di aziende e società che già adottano sistemi contabili civili. Ne consegue la maggior parte degli enti redigerà per la prima volta il bilancio consolidato nel 2017, con riferimento all'esercizio 2016.

cune indicazioni per la sua attuazione.

Come sottolineato dalla Corte, il fondo:

- permette di evitare, in sede di bilancio di previsione, che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall'organismo possa incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio;
- favorisce la progressiva responsabilizzazione gestionale degli Enti soci, mediante una stringente correlazione tra le dinamiche economico-finanziarie degli organismi partecipati e quelle dei soci-affidanti ⁽⁵¹⁾.

In pratica, esso impone di accantonare a preventivo un apposito fondo non impegnabile, la cui dotazione deve essere calibrata in relazione ai risultati conseguiti dagli organismi partecipati/controllati, nonché alla quota di possesso ⁽⁵²⁾. Rientrano nel perimetro da considerare le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate. Per aziende speciali e istituzioni è ancora vigente la disciplina dettata dalla legge 147/2013; per le società, invece, si applica l'art. 21 del D. Lgs. 175/2016. Ma si tratta di previsioni dal contenuto analogo.

L'articolo 21 prevede norme finanziarie sulle società partecipate dalle amministrazioni locali ⁽⁵³⁾. È disposto, in analogia con le previ-

(51) Cfr. *Quotidiano Enti Locali & Pa*, 24 marzo 2015.

(52) I magistrati contabili della Liguria, con la deliberazione 24/2017, pubblicata dalla sezione regionale di controllo il 24 marzo, hanno ribadito che l'adempimento dell'obbligo di accantonamento di quote di bilancio, in correlazione a risultati gestionali negativi degli organismi partecipati, non comporta l'insorgenza a carico dell'Ente socio anche unico, di un conseguente obbligo di ripiano di dette perdite o all'assunzione dei debiti del soggetto partecipato. Ciò in quanto l'introduzione del meccanismo dell'accantonamento non ha significato il venir meno dei limiti al soccorso finanziario nei confronti degli organismi partecipati (art. 5, commi 1 e art. 14, commi 2, 3 e 4 del D.Lgs. 175/2016). Infatti, secondo le norme di diritto comune nelle società di capitali, per le obbligazioni sociali, risponde soltanto la società con il suo patrimonio (art. 2325, comma 1 e 2462, comma 1, Codice Civile).

(53) L'unico tipo di società nella quale è possibile la partecipazione di un'Amministrazione pubblica sono le società di capitali (art. 3, D.Lgs. 175/2016).

genti norme della c.d. Legge di Stabilità 2014, legge 147/2013, commi 550 e 551, che se le società partecipate dalle PP.AA. locali presentano un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni partecipanti, che adottano contabilità finanziaria, accantonano in un apposito fondo – nell’anno successivo – un importo pari al risultato negativo non ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

Nel caso di adozione di regime di contabilità economico-patrimoniale le PP.AA. adeguano il valore della partecipazione nel corso dell’esercizio successivo per un importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società ove il risultato negativo non sia ripianato subito ⁽⁵⁴⁾.

Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio.

In proposito, la Corte ⁽⁵⁵⁾ ha chiarito che con riferimento alla generalità degli organismi, per perdita di esercizio si intende il risultato netto di esercizio di cui all’articolo 2425 CC (voce 23); valore che prende in considerazione sia la gestione caratteristica sia quella non caratteristica, che comprende le poste finanziarie (interessi, perdite su cambi, svalutazioni di partecipazioni, etc.) e quelle straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, etc.), oltre alle imposte. Per le società che svolgono servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica per risultato di esercizio si intende il risultato operativo lordo, dato dalla differenza tra il valore e il costo della produ-

(54) L’unica modifica dotata di effettiva e significativa rilevanza rispetto al previgente regime è l’introduzione di una differenziazione tra le amministrazioni che adottano una “contabilità finanziaria” e amministrazioni che adottano una “contabilità civilistica”. Il regime degli accantonamenti al fondo vincolato, introdotto dalla Legge di stabilità 2014 è circoscritto al solo caso di amministrazioni che adottano una contabilità finanziaria onde evitare che, l’accantonamento a fondo vincolato, nel caso di amministrazioni che adottano la contabilità civilistica duplichi l’effetto che già consegue all’adeguamento del valore della partecipazione nel bilancio dell’ente partecipante.

(55) Cfr. Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 4/2015/Inpr del 17 febbraio 2015.

zione (vedi art. 1 co. 551 della legge 147/2013 e art. 21 del D.Lgs. 175/2016). Si prende, pertanto, in considerazione un risultato parziale della complessa attività societaria, ossia la sola gestione “caratteristica” (art. 1 co. 551 della 147/2013 ricomprende espressamente, in tale ambito, seppure a titolo meramente esemplificativo e ricognitivo la gestione rifiuti). In sede di prima applicazione ed in presenza della contabilità finanziaria (co. 2) sono previste specifiche percentuali di accantonamento per gli anni 2015, 2016, 2017 ⁽⁵⁶⁾ analoghe a quelle già contenute nella legge di stabilità 2014. A regime (e quindi dal 2018) l'accantonamento al fondo dovrà essere determinato per un importo pari al risultato d'esercizio (o al saldo finanziario) ⁽⁵⁷⁾ negativo non immediatamente ripianato, ed in misura proporzionale alla quota di partecipazione detenuta dall'ente.

Il fondo accantonato a preventivo confluisce a rendiconto nella quota parimenti accantonata del risultato di amministrazione e quindi rimane sostanzialmente indisponibile per finalità di spesa diverse da quelle per cui esso è stato costituito.

(56) *Gli accantonamenti e le valutazioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dall'anno 2015. In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, in presenza di adozione della contabilità finanziaria:*

- a) l'ente partecipante a società che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo accantona, in proporzione alla quota di partecipazione, una somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016; qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla lettera b);
- b) l'ente partecipante a società che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo accantona, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

(57) Il T.U. delle società partecipate utilizza l'espressione “risultato d'esercizio” negativo in quanto si occupa delle sole società partecipate, il regime precedente rivolgendosi anche alle istituzioni ed alle aziende speciali utilizzava oltre l'espressione di “risultato d'esercizio” anche quella di “saldo finanziario”.

L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante **ripiani la perdita di esercizio** ⁽⁵⁸⁾ **o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione**. La locuzione "reso disponibile" è da intendersi nel duplice significato di utilizzo della stessa per il ripiano della perdita della società partecipata ovvero di svincolo della medesima nel caso di dismissione della partecipazione societaria o liquidazione del soggetto partecipato. Lo stesso risultato si realizza se le perdite conseguite negli esercizi precedenti vengono ripianate dai soggetti partecipati: l'importo accantonato sarà reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione (art. 21 co. 1 T.U. società partecipate).

L'articolato della novella normativa (D.Lgs. 175/2016) riprende inoltre le previgenti misure di riduzione dei compensi degli amministratori delle società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali, titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80% del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti hanno conseguito un risultato economico negativo. La riduzione del compenso è quantificata nella misura del 30% di quanto percepito. Il conseguì-

(58) Gli enti possono procedere al ripiano delle perdite subite dalla società partecipate con le somme accantonate a bilancio, nei limiti della loro quota di partecipazione e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Unione europea in tema di aiuti di stato, definiti dalla decisione della Commissione Ue del 20 dicembre 2011 (art. 21 co. 3 bis del D.Lgs. 175/2016).

L'obbligo di accantonamento non esime l'ente dalla dimostrazione, in caso di soccorso finanziario della presenza di un interesse a coltivare la partecipazione nella società in perdita. Occorre sempre valutare, al momento di assumere oneri per la ricapitalizzazione della società in perdita, la capacità della società di tornare in utile (previa valutazione di un piano industriale) nonché l'economicità e l'efficacia della gestione del servizio tramite il predetto organismo, piuttosto che prendere atto dell'avvenuto scioglimento della medesima, a norma dell'art. 2484, comma 1, n. 4, c.c. (C. conti, Sez. Liguria, deliberazione n. 19/2016/PRSE; Lombardia, deliberazione n. 269/2015/PRSE; id., deliberazione n. 15/2015/PRSE).

mento di un risultato economico negativo per 2 anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori. Tali previsioni non si applicano se il risultato economico negativo è coerente con un piano di risanamento approvato dall'ente.

Infine, si segnala che, in mancanza di una specifica voce nel Piano dei conti integrato (PDCI), l'accantonamento per ripiano perdite rientra nella categoria "Altri fondi" con evidente maggiore difficoltà di monitorare a livello nazionale l'effettiva istituzione del fondo ex legge n. 147/2013.

7. Indennità di fine mandato del sindaco

Il diritto del Sindaco a percepire l'indennità di fine mandato sussiste a partire dalla data di entrata in vigore della legge 265/1999 "*Disposizioni in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali, nonché modifiche alla legge 08 giugno 1990 n° 142*" (ovvero dal 21 agosto '99), in quanto è sin da allora che, prescindendo dal *quantum*, si è affermato il diritto a percepire questa sorta di trattamento di fine rapporto (art. 23 co. 9 lett. f) della cit. legge) ⁽⁵⁹⁾. Quanto alla entità stessa dell'indennità, occorre tener presente che solo con l'entrata in vigore del D.M. 4 aprile 2000 n. 119 (ovvero dal 28 maggio 2000) sono state rideterminate, rispetto al previgente periodo, le nuove misure delle indennità per gli Amministratori locali, in relazione alle categorie di amministratori e alle dimensioni dei comuni. Il contenuto, dell'art. 23 co. 9 lett. f), è oggi trasfuso nell'art. 82 co. 8 lett. f) del D.Lgs. 267/2000 secondo cui "*l'indennità dei sindaci e dei presidenti di provincia è **integrata**, a fine mandato, con una somma pari a una indennità mensile, **spettante** per ciascun anno di mandato*". Sul concetto della base di calcolo dell'*indennità spettante* si riportano orientamenti

(59) La lett. f) dell'art 23 co. 9 legge 265/1999 introduce la "... *previsione dell'integrazione dell'indennità dei sindaci e dei presidenti di provincia, a fine mandato, con una somma pari a una indennità, mensile, spettante per ciascun anno di mandato*".

contrastanti in materia: da un lato l'ANCI secondo la quale la base di calcolo per la determinazione dell'indennità di fine mandato è rappresentata dall'**indennità di funzione spettante** a norma del D.M. 119/00⁽⁶⁰⁾; dall'altro lato la Corte dei Conti – Sez. reg. controllo Piemonte (deliberazione n. 278/2012), il Consiglio di Stato e il Ministero dell'Interno⁽⁶¹⁾ che hanno affermato che l'indennità di fine mandato deve essere commisurata al **compenso effettivamente corrisposto** al sindaco. Assai diverse, quindi, le possibili applicazioni nei casi di rinuncia parziale o totale all'indennità mensile, compenso 50% oppure opzione per indennità di altro incarico.

L'autorevolezza dell'orientamento espresso dalla Corte dei Conti e dal Consiglio di Stato, cui il Ministero dell'Interno si è adeguato, pare avere una statura sovrastante rispetto all'opinione tenacemente sostenuta dall'ANCI. Difficile tuttavia indicare agli operatori una scelta inequivoca e priva di conseguenze negative. L'ANCI infatti segnala anche un ulteriore orientamento espresso dalla Corte dei Conti sezione controllo per il Lazio la quale, con deliberazione n. 208 del 21 dicembre 2015, stabilisce che per il calcolo dell'invarianza della spesa disposto dall'art. 1, comma 136, della legge n. 56/2014, si deve fare riferimento all'**indennità massima teorica** prevista dal D.M. 119/2000, applicando la riduzione del 10% ex art. 1, comma 54, della legge n. 266/2005,

(60) Trattasi dell'indennità massima teorica prevista dal D.M. n. 119/2000, come in astratto rapportata alla fascia demografica cui appartiene il Comune, per poi ridurla del 10% in base all'art. 1, comma 54, legge 23 dicembre 2005, n. 266/2005 (Legge finanziaria 2006).

(61) Cfr. circolare del Ministero dell'Interno n. 4/2006 in data 28 giugno 2006, confermativa di quanto disposto dalla citata circolare n. 5 del 5 giugno 2000, ha provveduto a comunicare quanto definito in merito dal Consiglio di Stato, con il parere espresso nell'adunanza della Sezione Prima del 19 ottobre 2005 n. 2982/05, con il quale è stato riconfermato che l'emolumento *de quo* deve essere commisurato *all'indennità effettivamente corrisposta*, per ciascun anno di mandato nonché parere del Dipartimento per gli Affari Interni e territoriali prot. n. 15900/TU/82 del 1° dicembre 2008 che specifica che “*l'emolumento di fine mandato va calcolato avendo riguardo all'importo dell'indennità di funzione di concreto erogata per ogni singolo anno di mandato*”.

come affermato in via definitiva, dopo alterne pronunce, anche dalla Corte dei Conti a Sezioni Riunite con delibera n. 1/CONTR/12 del 24/11/11.

L'argomento resta dibattuto e complesso ai limiti dell'intricato. La scelta dell'orientamento non è priva di conseguenze per la base di calcolo dell'accantonamento. Vediamo le due ipotesi.

Accantonamento sulla base del *compenso effettivamente corrisposto*:

- opportunità: il sacrificio economico potrebbe essere minore per effetto della parziale rinuncia all'indennità; le pronunce supportano la scelta;
- criticità: a fronte della eventuale pretesa che il Sindaco dovesse vantare nelle sedi opportune e dell'eventuale pronuncia in suo favore, l'accantonamento sarebbe insufficiente e necessiterebbe di un incremento.

Accantonamento sulla base del *compenso spettante*:

- opportunità: applicazione di un criterio di maggiore prudenza con accantonamento massimo possibile ed eventuale svincolo di somme eccedenti se poi, in sede di liquidazione si optasse per l'altra modalità di calcolo;
- criticità: maggior sacrificio economico in ogni annualità e relativa compressione della spesa per altre finalità.

Gli operatori si orientino nella direzione che ritengono maggiormente sostenibile, consapevoli che potrebbe comunque generare criticità.

Si rammenti, inoltre quanto stabilito dal comma 719, della legge Finanziaria per il 2007 (legge 296/2006), secondo il quale l'indennità di fine mandato dei sindaci e dei presidenti di provincia, prevista dall'art. 10 del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'interno 4 aprile 2000, n. 119, *spetta nel caso in cui il mandato elettivo abbia avuto una durata superiore a trenta mesi*. Nel merito l'art. 10 del D.M. n.

119 espressamente recita: “*A fine mandato l’indennità dei Sindaci ... è **integrata** con una somma pari ad una indennità mensile spettante per 12 mesi di mandato, proporzionalmente ridotto per i periodi inferiori all’anno*”. Trattandosi di obbligazione derivante da una disposizione di legge, non si ravvisa la necessità della specifica richiesta del Sindaco per procedersi alla liquidazione delle somme dovute per fine mandato elettivo e, quindi, il relativo procedimento potrà essere avviato d’ufficio. L’Ente locale, considerato che il diritto dell’amministratore matura di anno in anno, dovrà procedere agli accantonamenti annuali necessari al pagamento delle somme dovute per l’indennità di fine mandato, da iscriversi nel bilancio di ciascuno degli esercizi finanziari. L’obbligazione di corrispondere le somme per l’indennità in questione sorge solo al momento della cessazione dell’incarico e, in conseguenza, la procedura necessaria per eseguire i dovuti pagamenti dovrà essere avviata, con il relativo impegno di spesa, nell’esercizio in cui è divenuto attuale il medesimo obbligo ⁽⁶²⁾. La qualificazione di passività potenziale della predetta indennità e il conseguente accantonamento nella missione 20 programma 3 alla voce rubricata “*Altri fondi*” trova la propria *ratio* nella volontà del legislatore di inquadrare e disciplinare, anche sotto un profilo contabile, le cause di cessazione del mandato elettorale del sindaco prima della naturale scadenza dello stesso. Trattasi di eventi imprevedibili quali ad esempio il decesso, le dimissioni, lo scioglimento del consiglio comunale, mozione di sfiducia ect). Pur tuttavia nell’ipotesi di omesso accantonamento delle risorse, ma alla presenza di disponibilità di stanziamenti sul competente intervento o capitolo di bilancio, l’Amministrazione potrà disporre il pagamento con le ordinarie procedure, senza la necessità del riconoscimento del debito fuori bilancio.

(62) Cfr. Deliberazione n. 135/2014/PAR Corte dei Conti, Sezione Controllo Regione Sicilia.

8. Rinnovi del contratto collettivo nazionale del lavoro

Le spese di personale relative ai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, poiché correlate ad una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o da una contrattazione collettiva nazionale/regionale richiedono un'imputazione dell'impegno da effettuarsi, per l'intero importo, automaticamente all'inizio di ciascun esercizio.

Tale principio si applica anche alle spese del personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In tali casi l'ente dovrà rilevare nelle entrate del bilancio (trasferimenti) il relativo rimborso.

In occasione del rinnovo del contratto collettivo nazionale/regionale ⁽⁶³⁾, per le relative obbligazioni riguardanti il personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici, l'impegno è registrato nello stesso esercizio in cui il contratto viene firmato. (accantonamento facoltativo nelle more della stipulazione del nuovo CCNL, che confluisce nell'avanzo di amministrazione).

Il principio applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 del D.Lgs. 118/2011), al paragrafo 5.2 lettera a) dispone che nelle more della firma del contratto, non potendo assumere impegni di spesa, si "*auspica*" che l'ente prudentemente accantoni, annual-

(63) Il D.P.C.M. del 27 febbraio 2017 "Ripartizione del Fondo di cui all'articolo 1, comma 365, della legge 11 dicembre 2016, n. 232. (Legge di bilancio 2017)" fissa la spesa per i rinnovi contrattuali che deve essere sostenuta dalle amministrazioni pubbliche non statali per il rinnovo del contratto collettivo nazionale di lavoro del triennio 2016/2018. Tali valori, rispetto al monte salari del 2015, da calcolare "*al netto della spesa per l'indennità di vacanza contrattuale nei valori vigenti a decorrere dall'anno 2010, maggiorato degli oneri contributivi ai fini previdenziali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*", sono i seguenti:

- per l'anno 2016, 0,36%;
- per l'anno 2017, 1,09%;
- per l'anno 2018, 1,45%.

mente, le risorse necessarie a garantire i futuri equilibri di bilancio, attraverso lo stanziamento di appositi fondi (capitoli di spesa), sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorreranno alla determinazione del risultato di amministrazione. Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato. È impossibile non soffermarsi sulla locuzione “*auspica*”, utilizzata in sede di stesura del principio, che induce a fraintendimenti ed interpretazioni molteplici rispetto all'obbligatorietà dell'accantonamento. Sarebbe stato opportuno, salvo diverso intendimento, utilizzare termini perentori analoghi a quelli impiegati alla lettera h) “*l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza*” ed i) “*anche le spese per **indennità di fine mandato**, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale indennità di fine mandato ... si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato 'fondo spese per indennità di fine mandato del ...'*” del medesimo paragrafo al fine di scongiurare equivoci in sede interpretativa. A tal proposito è ipotizzabile che l'intenzione, in sede di scrittura, non fosse diversa da quella formulata in modo chiaro e puntuale nelle predette lettere seppur espressa in modo e/o con termini non propriamente tecnico-giuridici. Invero, nel proseguo è stabilito “*Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato*”, dal dettato normativo si desume che nell'ipotesi contemplata l'accantonamento “non deve” essere effettuato rappresentando un'eccezione alla regola che dedotta per induzione è di obbligatorietà nei casi che esulano dalla eccezione espressamente prevista.

Tali somme debbono essere collocate sotto la Missione 20 (Fondi e accantonamenti), Programma 3 (Altri fondi).

Il Fondo rinnovi contrattuali non può essere impegnato, pertanto:

– qualora durante l'anno dovesse essere sottoscritto il contratto col-

lettivo nazionale occorrerà effettuare una variazione di bilancio per trasferire le risorse dalla missione 20 programma 3 del capitolo di spesa “Fondo rinnovi contrattuali” alla voce “ Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato (U. 1.01.01.01.001) o presenti alla voce “ Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato (U. 1.01.01.01.005) nelle varie missioni e programmi dove risulta collocato il personale.

- In caso di mancata sottoscrizione del contratto le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione.

Altra ipotesi è il caso in cui l’ente non assolva all’obbligo di accantonamento, in analogia a quanto sostenuto per l’indennità di mandato, in presenza di stanziamento sul capitolo di spesa non sarà necessario il riconoscimento del debito fuori bilancio trattandosi di una previsione di legge.

9. Rimborso spese legali agli amministratori degli EE.LL. ai sensi dell’art. 86 comma 5 TUEL

La casistica delle fattispecie per le quali può essere effettuato un accantonamento a fondo, nella Missione 20 Programma 3, non è tassativo e come anticipato non si esaurisce nelle tipologie esaminate. L’Ente con atteggiamento prudenziale può procedere ad accantonamento tutte le volte in cui ravvisi il profilarsi di una passività potenziale onde scongiurare possibili effetti negativi sugli equilibri di bilancio. A tal proposito altro istituto da esaminare in tale ambito è quello disciplinato dall’art. 86 co. 5 del TUEL (la cui entrata in vigore è stata riconosciuta il 15 agosto 2015).

L’art. 7-bis del D.L. 78/2015, convertito con legge 125/2015 ha sostituito l’articolo 86 del testo unico di cui decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con il seguente: «5. Gli enti locali di cui all’articolo 2 del presente testo unico, **senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica**, possono assicurare i propri amministratori contro i ri-

schi conseguenti all'espletamento del loro mandato. Il rimborso delle spese legali per gli amministratori locali è ammissibile, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, nel limite massimo dei parametri stabiliti dal decreto di cui all'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247, nel caso di conclusione del procedimento con sentenza di assoluzione o di emanazione di un provvedimento di archiviazione, in presenza dei seguenti requisiti: a) assenza di conflitto di interessi con l'ente amministrato; b) presenza di nesso causale tra funzioni esercitate e fatti giuridicamente rilevanti; c) assenza di dolo o colpa grave».

Il comma 5 si limita a facultizzare il Comune a destinare, in sede di bilancio, le risorse possibili sia per l'assicurazione degli amministratori sia per il rimborso delle spese legali da essi sopportate, nei casi ammessi, e comunque "senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica"; esso, comunque, non contiene alcuna clausola di efficacia retroattiva. L'esplicito richiamo agli "oneri" a carico della finanza pubblica, piuttosto che alla "spesa", che ha un significato tecnico-contabile molto più specifico (art. 6 del D.L. n. 78/2010, comma 557, legge n. 296/2006, art. 9 comma 28, D.L. 78/2010), è da intendere nel senso che a dover essere salvaguardato è il complessivo equilibrio finanziario dell'Ente, almeno per la parte corrente.

La deliberazione n. 45 del 6 luglio 2017, si esprime sull'articolo 86 comma 5 del Tuel, come novellato dalla legge n. 125 del 2015, sovvertendo pronunce giurisprudenziali in materia ⁽⁶⁴⁾.

(64) Cfr. Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, Deliberazione 425 del 9 dicembre 2015 "... la Sezione ritiene che non sia consentita, sulla base del novellato art. 86, comma 5, primo periodo, l'introduzione o l'aumento della spesa per la voce in esame allorquando la stessa determinerebbe un innalzamento delle spese relative all'organizzazione e al funzionamento complessivamente sostenute dall'ente locale rispetto a quanto risulta nel rendiconto relativo al precedente esercizio, essendo invece possibili eventuali compensazioni interne". In tal senso anche la deliberazione n. 470/2015/PAR della sezione regionale di controllo per la Lombardia, e della sezione regionale per la Puglia (deliberazione n. 33/2016/PAR).

La clausola di invarianza finanziaria apposta all'art. 86, comma 5, del TUEL in tema di rimborso delle spese legali agli amministratori degli EE.LL., va intesa nel senso che l'amministrazione deve provvedere attingendo alle "ordinarie" risorse finanziarie, umane e materiali di cui può disporre a legislazione vigente. La disposizione non preclude la spesa "nuova" solo perché non precedentemente sostenuta o "maggiore" solo perché di importo superiore alla precedente previsione (laddove prevista), ma la decisione di spesa comporterà "oneri" nuovi e maggiori se aggiuntivi ed esondanti rispetto alle risorse ordinarie (finanziarie, umane e materiali) che a legislazione vigente garantiscono l'equilibrio di bilancio. A corollario, la previsione di bilancio costituisce sia il presupposto che il limite della spesa complessivamente ammessa. La mancata previsione iniziale o l'insufficiente stanziamento non possono essere superati riconoscendo il debito fuori bilancio, né è consentito apportare variazioni allo stanziamento senza prima aver rigorosamente accertato il mantenimento degli equilibri; del pari, non è consentito impegnare le somme iscritte se non sono garantite le entrate a copertura. La logica conseguenza di tale assunto è la possibilità concessa all'Ente di accantonare alla missione 20 programma 3 somme relative all'esercizio della facoltà prevista e disciplinata dall'art. 86 co. 5 del TUEL.

CAP. III

PROCEDURA ISTRUTTORIA PER LA COSTITUZIONE
DEL "FONDO RISCHI POTENZIALI"

*Il capitolo propone procedura e modelli per
l'istruttoria di calcolo del "fondo"*

FASE 1 - PROCEDURA DI QUANTIFICAZIONE DEL FONDO

Venendo agli aspetti operativi, l'attività istruttoria per la quantificazione del fondo coinvolge differenti competenze tecniche nell'ente, richiede di identificare le azioni, qualificare i metodi e modelli, definire tempi e scadenze.

1. Soggetti - Azioni - Tempi

Soggetti - In ragione della dimensione dell'amministrazione e della sua articolazione organizzativa, diversi soggetti dovranno congiuntamente concorrere alle attività istruttorie di quantificazione del fondo rischi potenziali.

Di seguito se ne indicano le figure professionali e l'oggetto del contributo operativo che hanno diritto/dovere di fornire:

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Avvocatura (in enti di elevate dimensioni) Ufficio legale (ove presente) Unità organizzativa che assolve alla relativa competenza Segretario Comunale (quale soggetto che in enti di piccole dimensioni presidia la gestione del contenzioso, nonché soggetto con competenze organizzative generali)	L'ufficio è depositario delle notizie inerenti il contenzioso. Ha presenti in organico i legali dell'ente che patrocinano in causa, ovvero intrattiene i rapporti con i legali esterni incaricati del patrocinio Viene consultato a fronte di criticità ed insorgenza di contenziosi Assolve a tali funzioni trasversalmente su tutto l'ente

(segue)

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Servizio Finanziario (anche denominato Ragioneria)	È titolare della funzione di predisposizione del Bilancio di previsione, valuta la compatibilità delle previsioni di spesa avanzate dagli uffici Segue tutta la filiera procedurale per la formazione del bilancio
Generalità degli Uffici dell'ente (sia di staff che di linea)	Sono quelle articolazioni organizzative che esercitano le competenze dell'ente, dove possono sorgere controversie e contenziosi con soggetti contraenti e con soggetti che a vario titolo si rapportano con l'amministrazione (beneficiari di provvidenze, di assegnazione di alloggi, proprietari espropriati e così via) Questi uffici sono titolari delle informazioni "di merito" sui contenziosi e sono quelli per conto dei quali l'ente viene rappresentato in giudizio

Si segnala la necessità di collaborazione tra gli Uffici indicati in tabella.

Azioni

La ricognizione del contenzioso

Il Principio applicato concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del Decreto Legislativo n. 118/2011 – richiede che *“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 ...”*.

Tale operazione dovrebbe essere stata già compiuta e tuttavia, chi non l'avesse posta in essere o l'avesse fatto solo parzialmente, è sempre in tempo a realizzarla con la sistematicità che vi è connaturata.

Occorre dunque che l'Avvocatura (ovvero l'Ufficio Legale, o altra unità organizzativa incaricata) compili un elenco delle cause in corso,

sistematizzando le informazioni con il seguente modello rappresentativo, per ogni causa:

SCHEMA di rilevazione n. 1

Dati	Note
<i>Sezione anagrafica e legale</i>	
Controparte	Indicazione e riferimenti del soggetto giuridico
Oggetto della causa	Descrizione sintetica dell'oggetto del contenzioso
Legale patrocinante	Riferimenti del legale che rappresenta l'ente nella controversia
Ufficio competente <i>"ratione materiae"</i>	Unità organizzativa dell'ente che esercita la competenza sulla materia oggetto del contenzioso. È l'ufficio che ha l'onere di fornire dati e informazioni sul contenzioso ivi compresa l'assunzione di atti amministrativi, esprimere valutazioni di merito sulla controversia ed ogni altro elemento utile all'esercizio della difesa degli interessi dell'amministrazione in giudizio. In base all'organizzazione dell'ente, potrebbe anche essere l'ufficio competente alla successiva emissione dei provvedimenti di impegno e liquidazione degli oneri di soccombenza riconosciuti dalla sentenza
Estremi formali del contenzioso, ovvero Sentenza	Identificativi di riferimento del contenzioso Ove già presente, estremi della sentenza <i>"non definitiva e non esecutiva"</i> In presenza di Sentenza <i>"non definitiva e non esecutiva"</i> , occorrerà una valutazione sull'opportunità di proporre ricorso e sugli eventuali esiti dello stesso, in termini di vittoria/soccombenza. È un compito che spetta al legale che patrocinava per conto dell'ente, previa raccolta di tutte le informazioni pertinenti e necessarie
Grado di rischio	Valutazione del grado di rischio di soccombenza: <i>probabile, possibile, remoto (sui criteri di valutazione si dirà più avanti in questo stesso capitolo)</i> . È un compito che spetta al legale che patrocinava per conto dell'ente, previa raccolta di tutte le informazioni pertinenti e necessarie

(segue)

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Stima tempi di conclusione	Ipotesi sui tempi di conclusione del contenzioso. Informazione funzionale a definire l'esercizio in cui effettuare l'accantonamento, nel caso in cui si renda necessario distribuire in più annualità gli oneri di rischio, troppo gravosi per ricadere in un'unica annualità. Informazione inoltre utile a conoscere in quale esercizio si verificheranno gli impatti sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica, nonché occorrerà tenere conto per la necessaria provvista di cassa
Sezione contabile	
Importo della sorte	Quantificazione dell'importo oggetto del contenzioso, con riferimento alla sorte capitale, tenendo separata evidenza nelle voci sotto riportate di eventuali oneri per interessi e altri oneri passivi
Stima oneri passivi accessori	Valutazione di eventuali oneri per interessi, rivalutazioni monetarie ed altro
Stima spese legali	Valutazione delle spese addebitabili all'ente in caso di soccombenza
Copertura finanziaria	Verifica su impegni già esistenti, quando la causa sorge su un rapporto contrattuale già debitamente impegnato in bilancio In alternativa, indicazione di copertura mediante “fondo rischi potenziali”

La scheda è suddivisa in due sezioni. Una che potremmo definire **anagrafica-legale** e che contiene le informazioni di base e valutazioni di merito sulla causa in corso. La seconda sezione reca informazioni **contabili**; valori utili a quantificare le somme da accantonare.

La redazione della scheda “censuaria-informativa” per ogni contenzioso è la modalità suggerita per porre in essere quella **ricognizione** richiesta dalla disposizione del principio contabile. La sommatoria delle voci finanziarie di ogni scheda darà come risultante l'importo oggetto di accantonamento.

Saranno oggetto di accantonamento gli importi inerenti i contenziosi che alla voce “grado di rischio” presentano il valore di “**proba-**

bile" (valutazione effettuata sempre con riferimento alla *soccombenza*). Mentre saranno oggetto di monitoraggio quei contenziosi per i quali il grado di rischio si presenta solo *potenziale* o *remoto*.

La scheda suggerita, in enti di dimensioni contenute, può essere gestita con strumenti ordinari (vedi esempio). Qualora invece il numero di contenziosi fosse elevato e l'amministrazione di dimensioni articolate e complesse, sarà opportuno implementare apposito sistema gestionale informativo/informatico. Questo per ragioni inerenti la quantità dei dati e il frequente aggiornamento per il presidio della gestione del fondo.

Banca dati

Connaturata al concetto di "ricognizione" appare la costituzione di una *banca dati del contenzioso*. La raccolta sistematica delle informazioni conduce infatti a compilare e aggiornare elenchi delle cause in corso. Questi potrebbero essere organizzati in ragione del "grado di rischio" e dunque delle conseguenze che ne discendono su obblighi e opportunità di accantonamento al "fondo rischi potenziali". Pare utile suggerire che l'Avvocatura e la Ragioneria condirebbero avere la seguente matrice rappresentativa delle informazioni:

Rischio "probabile"				
Contenzioso (<i>oggetto ed estremi</i>) <i>ovvero</i> Sentenza " <i>non definitiva e non esecutiva</i> " (<i>estremi</i>)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se a fondo rischi o già coperta da impegni</i>	

L'importo risultante dalla sommatoria dei casi così classificati darà l'**entità da accantonare al fondo**. I documenti di programmazione, DUP e Nota integrativa al bilancio, ne dovranno riportare rispettivamente: il volume complessivo dell'accantonamento, nonché la tabella semplificata riportata al Paragrafo 2.1 del successivo Capitolo IV.

Rischio "possibile"				
Contenzioso (<i>oggetto ed estremi</i>) ovvero Sentenza " <i>non definitiva e non esecutiva</i> " (<i>estremi</i>)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	

L'importo risultante dalla sommatoria dei casi così classificati **non richiederà di accantonare al fondo**. Si consiglia l'inserimento nella Nota integrativa al bilancio. Inoltre, un monitoraggio costante della *valutazione del rischio* sarà utile a trattare tempestivamente l'eventuale mutamento da solo "*possibile*" a "*probabile*".

Rischio "remoto"				
Contenzioso (<i>oggetto ed estremi</i>) ovvero Sentenza " <i>non definitiva e non esecutiva</i> " (<i>estremi</i>)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	

L'importo risultante dalla sommatoria dei casi così classificati **non richiederà di accantonare al fondo**. Si consiglia tuttavia di inserire tali informazioni nella Nota integrativa al bilancio.

Contenzioso "ipotizzato"		Controparte		
Contenzioso (oggetto)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	<i>Il dato può essere omesso, poiché il contenzioso non è ancora sorto</i>

Si tratta dei dati pertinenti *mere ipotesi* di contenzioso. La raccolta di tali informazioni ha il solo scopo di presidiare con anticipo situazioni critiche nei rapporti con soggetti esterni all'ente e consentire di porre in essere **azioni di prevenzione del contenzioso**.

Nessuna menzione di tali informazioni va effettuata nei documenti di programmazione.

Gli schemi e le procedure sopra suggerite testimoniano l'opportunità di effettuare una ricognizione dalla quale risultino censiti tutti gli eventi di rischio. Limitarsi alla raccolta e sistemazione dei dati relativi *solo a contenziosi che richiedono di effettuare l'accantonamento* non appare utile, né corretto. La ricognizione e l'aggiornamento devono essere orientati:

- a raccogliere informazioni complete;
- ad evitare distorsioni delle possibili analisi sulle cause che determinano tali passività e la loro manifestazione dinamica;
- a fornire un quadro prospettico su eventi futuri che potenzialmente incidono sull'ammontare delle risorse disponibili e le destinazioni di spesa pubblica.

In argomento si segnala che la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, con la deliberazione n. 9/2016, ha fornito il seguente indirizzo: *“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”*.

Ne discende che la banca dati sopra suggerita, nella sua articolazione basata sul “grado di rischio”, può rappresentare un utile strumento dinamico. Alimentata in sede di prima ricognizione, come richiesto dal citato Principio applicato 4/2 paragrafo 5.2 lett. h), la banca dati va dunque costantemente aggiornata, perché, prosegue la Corte, *“le 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”*.

Un’ulteriore e più recente pronuncia della Sezione delle Autonomie – deliberazione n. 14/2017, contenente le *“Linee di indirizzo per la Relazione dei Revisori sui bilanci 2017/2019”* – ribadisce che: *“Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi, per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’Organismo di Revisione”*.

Tempi

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 e con i contenuti suggeriti in questo e nei precedenti paragrafi del presente capitolo;
- verifica degli equilibri di bilancio e assestamento generale con sca-

denza al 31 luglio di ogni anno, ed eventuali ulteriori date definite dal Regolamento di Contabilità;

- elaborazione del Rendiconto, con relativo aggiornamento dell'accantonamento nel risultato di amministrazione;

Ulteriori date per ricognizioni/aggiornamenti possono essere individuate e disciplinate internamente dal Regolamento di Contabilità. In ogni caso, anche qui molto dipenderà dalla dimensione dell'ente. In enti di dimensioni piccole e medie la periodicità descritta al punto precedente può essere sufficiente per mantenere un presidio tempestivo. In enti di maggiori dimensioni (si pensi a comuni dai 40/50 mila abitanti e oltre), invece, la gestione del contenzioso si svolge su numeri di maggiore rilievo e richiede attività gestionali diurne, un aggiornamento dei dati più frequente, secondo termini da adattare alla singola realtà.

FASE 2 - LA VALUTAZIONE DEL "GRADO DI RISCHIO"

Come integrare la disciplina degli elementi mancanti in un'attività decisiva

2. Criterio di misurazione del "grande rischio"

Tra gli elementi che connotano la scheda di ogni singolo contenzioso quello del "grado di rischio" è decisivo per disporre l'accantonamento al fondo.

Preliminarmente occorre precisare che gli eventi considerati dal legislatore con il Principio quali fattori fondanti l'alimentazione del fondo sono:

- un contenzioso (semplicemente "in essere");
- un contenzioso che veda una *sentenza* già emessa, *non definitiva e non esecutiva*.⁽¹⁾

(1) Sulle specifiche definizioni di sentenza (o meglio pronuncia dell'autorità giudiziaria) che sia non definitiva e non esecutiva, vedi sopra al Capitolo II, Paragrafo 3.1.

Sulla valutazione del “grado di rischio” il Principio – allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – non fornisce indicazioni di dettaglio operativo utilizzabili, ma solo *un astratto criterio di valutazione*. Alla citata lettera h) del paragrafo 5.2, infatti, 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 presente Prontuario si è sviluppato un richiamo al “**tattamento 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**.

Ne è emerso che i requisiti per la rilevazione di un accantonamento a *fondo oneri o fondo rischi*, in presenza di una passività, sono costituiti:

- a) dalla natura determinata della stessa e pertanto riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- b) dalla sua esistenza certa o probabile (escluse le ipotesi in cui l'evento da cui dipende il verificarsi della perdita probabile o potenziale sia possibile o remoto);
- c) dalla data della sua sopravvenienza incerta;
- d) dal suo ammontare determinato o indeterminato, ma attendibilmente stimabile pertanto non in modo arbitrario o aleatorio.

Se dal giudizio prognostico si ricava l'insussistenza di almeno una delle due condizioni indicate alle lettere b) e d) (probabilità di verifica della perdita e/o possibilità di attendibile stima della stessa), la passività potenziale non richiede la rilevazione di un accantonamento in bilancio, ma solo una descrizione chiara, precisa ed obiettiva nella nota integrativa.

Secondo il contenuto attuale del principio OIC 31 (Organismo Italiano di Contabilità), destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile, è possibile formulare una definizione di carattere generale per identificare la natura delle passività

potenziali, *“per potenzialità si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data di bilancio, caratterizzata da uno stato d’incertezza, che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi in una perdita per l’impresa”* (cfr. OIC 31, § 9). 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”* (cfr. OIC 31, § 10). A differenza (e ad 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**.

Secondo il principio richiamato:

- *un evento è **probabile** quando il suo accadimento 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 del resto quella basata su ragioni tali da meritare l’assenso di persona prudente. Nella prassi, tale ipotesi ricorre quando la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi (un **51%** che **si verifichi** contro un **49%** che **non si verifichi**, un **52%** contro un **48%** e così via);*
- *un evento è **possibile** quando 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 (un **51%** che **non si verifichi** contro un **49%** che **si verifichi**, un **52%** contro un **48%** e così via);*
- *un evento è **remoto** quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali”. Nella prassi, tale ipotesi ricorre quando la **probabilità** che l’evento si verifichi è stimata nella misura **inferiore al 10%** (cfr. OIC 31, § 11).*

Dalla descritta classificazione discendono conseguenze sul piano della rilevazione contabile.

Le casistiche e i riflessi sul piano contabile degli eventi sopra classificati sono:

- a) se l'evento comportante il sorgere della passività è **probabile** e l'onere o la perdita risultano di ammontare determinato o determinabile con sufficiente ragionevolezza, vi è l'obbligo dell'iscrizione del fondo con relativo stanziamento;
- b) se l'evento comportante il sorgere della passività è **probabile**, ma l'ammontare dell'onere o della perdita non è stimabile con attendibilità, vi è (soltanto) l'obbligo di fornire informazioni adeguate nella nota integrativa;
- c) se l'evento comportante il sorgere della passività è **possibile** non viene operato un accantonamento in bilancio, ma si evidenzia nella nota integrativa ogni informazione utile affinché il lettore possa avere i chiarimenti essenziali per la comprensione della situazione e valutare gli eventuali riflessi sul bilancio: in particolare, l'ammontare stimato della possibile perdita e l'indicazione del parere della direzione dell'impresa, dei consulenti legali e di altri esperti;
- d) se l'evento comportante il sorgere della passività è **possibile**, ma l'ammontare dell'onere o della perdita non è stimabile con attendibilità, vi è (soltanto) l'obbligo di fornire informazioni adeguate nella nota integrativa ⁽²⁾;
- e) se l'evento comportante il sorgere della passività è **remoto** ovvero ha scarsissime possibilità (*nella prassi quando la probabilità che si*

(2) OIC 31 – paragrafo 49 – “Nel caso di passività potenziali ritenute possibili, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza, ove rilevante, che procurerebbe la perdita;
- l'importo stimato o l'indicazione che lo stesso non può essere determinato;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- l'indicazione del parere della direzione della società e dei suoi consulenti legali ed altri esperti, ove disponibili”.

verificati è stimata inferiore al 10%) non è richiesta, in nota integrativa, l'informativa (vedi OIC 31 paragrafo 49). In tale ipotesi l'annotazione che più frequentemente viene utilizzata è «Non si è infine tenuto conto dei rischi di natura remota».

Dopo aver esaminato l'evoluzione, i dettami e le criticità della disciplina interna in materia sono stati esaminati gli standard internazionali, ossia i principi predisposti dall'International Accounting Standards Board, definiti IAS (International Accounting Standards) fino al 2005 e IFRS (International Financial Reporting Standards) successivamente, il riferimento corre allo IAS 37, dedicato specificamente agli accantonamenti ed alle passività e attività potenziali ("provisions, contingent liabilities and contingent assets").

In base allo IAS 37 il grado di avveramento dell'evento futuro tende ad essere individuato in termini quantitativi sulla base di comuni regole di esperienza:

- una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura superiore al 50% porta a configurare l'evento come **probabile**;
- una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura inferiore al 50% induce a valutare l'evento come **possibile**;
- una percentuale favorevole all'avvenimento ipotizzato nella misura inferiore al 10% spinge a considerare l'evento **remoto**.

La disciplina privatistica considera "eventi futuri" di qualsiasi natura. Dunque l'ampiezza dei fenomeni è maggiore rispetto a quella tenuta in conto dal Principio – allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – il quale tratta principalmente i contenziosi. Vi sono inoltre precisazioni inerenti l'imputazione di "competenza" che differenziano l'approccio contabile. Differenze di cui si è dato conto nel richiamato Capitolo I della presente pubblicazione, mediante appositi diagrammi esplicativi ⁽³⁾.

V'è tuttavia da tener presenti alcuni elementi di convergenza che inducono chi scrive a suggerire un'applicazione analogica, che risolva le in-

(3) Capitolo I - Diagrammi a pagg. 19-23.

certezze della definizione di “*significantive probabilità*” di soccombenza.

In particolare si consideri che il fondo, sia presso le aziende che presso la pubblica amministrazione, assolve alla funzione di **salvaguardia** del bilancio.

Si assuma inoltre il dato certo che in entrambi i casi l’evento, *ovvero il contenzioso*, presenta **probabilità** di essere obbligati, *ovvero condannati*, al pagamento di spese.

Senza scomodare l’articolo 12 delle “Preleggi al Codice Civile”, in tema di “*analogia legis e analogia juris*”, si suggerisce di *mutuare* l’approccio dell’OIC 31 e dello IAS 37, per colmare quella carenza di indicazioni su **quanto** debbano essere *significantive* le *probabilità di soccombenza*, perché si proceda all’accantonamento delle somme al fondo rischi potenziali.

Si potrà quindi ancorare la valutazione delle potenzialità di manifestazione del rischio alla tripartizione:

probabile - possibile - remota

da cui far discendere anche la sistematizzazione delle informazioni raccolte mediante la **ricognizione** richiesta dal Principio – allegato 4/2. Quanto ai valori percentuali di rischio, nonostante la definizione di *soglie* si accompagni sempre a dubbi di eccessivo arbitrio, non potrà che essere accolta l’interpretazione di **significativa** da attribuire ad una **probabilità** che si attesti su valori **superiori al 50**. Fare diversamente sarebbe manifestamente illogico.

È giusto il caso di segnalare una recente pronuncia della Corte dei Conti Sezione Regionale per la Campania. Con parere n. 238 del 27 settembre 2017, la Corte infatti esprime il seguente orientamento: “*Il concetto di “passività potenziale”, in assenza di definizione specifica da parte dei principio 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 che costituiscono l’analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica*”.

3. L'acquisizione del parere di merito sul rischio

Si ritiene dunque che il "grado di rischio" possa/debba essere *formalmente richiesto* ai legali che patrocinano per conto dell'ente secondo il seguente schema tipo:

OGGETTO: Richiesta parere di merito sul rischio di soccombenza.

*Voglia la spett.le SV esprimere in merito al contenzioso _____ (estremi), ovvero in merito alla sentenza non definitiva e non esecutiva _____ (estremi), la propria valutazione di rischio di soccombenza, indicando se questa si manifesti **probabile, possibile o remota**, là dove il significato da attribuire a tale classificazione è il seguente:*

Probabile	> del 50%	<i>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</i>
Possibile	< al 50% e > al 10%	<i>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</i>
Remota	= < al 10%	<i>Qualora la soccombenza ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali</i>

(segue)

Motivazione del valore indicato:

*Si tenga presente che la valutazione sulla **significativa probabilità di soccombenza** sarà posta a fondamento istruttorio per la costituzione del “fondo rischi potenziali” e che si procederà ad accantonamento soltanto a fronte dell’ipotesi di rischio **probabile**.*

Si tenga altresì conto che le definizioni sopra riportate sono state riprese dalle seguenti fonti:

- *Principio contabile concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – al paragrafo 5.2 lettera h);*
- *Principi predisposti dall’Organismo Italiano di Contabilità – OIC 31 – dedicato specificamente ai fondi per rischi ed oneri e al trattamento di fine rapporto;*
- *International Accounting Standards - IAS 37, dedicato specificamente agli accantonamenti ed alle passività e attività potenziali.*

La valutazione richiesta non impegna il legale e non modifica la natura giuridica né il contenuto del rapporto contrattuale che intrattiene con l’ente.

Con l’acquisizione di questo elemento si completa, per ogni singolo contenzioso, il quadro di informazioni necessarie alla ricognizione richiesta dalla normativa e funzionale ad alimentare gli accantonamenti al “fondo rischi potenziali” da iscrivere in bilancio in sede della sua predisposizione.

Le **schede di rilevazione n. 1**, indicate al precedente Paragrafo 1.1 del presente capitolo, complete dell’attribuzione del “grado di rischio”, sono da porre alla base della misura dell’accantonamento.

durre all’attribuzione di responsabilità all’avvocato, che ha espresso una valutazione sulla potenzialità di manifestazione di oneri derivanti dall’attività dell’ente.

In merito all’espressione della valutazione sul rischio da parte del legale patrocinante si segnala una recente 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.

La norma è nuova e se ne attendono interpretazioni applicative. In questa sede ci si limita a segnalare che 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**”, potrebbe essere un’attività che comprende nel proprio perimetro elementi fondanti la “valutazione del grado di rischio di soccombenza”.

Dunque, indipendentemente dall’obbligo posto a carico del legale incaricato, si ribadisce l’opportunità di richiedere espressamente la valutazione.

4. Il ruolo dell'Ufficio Legale

Negli enti di elevate dimensioni operano solitamente le "avvocature", costituite da avvocati dipendenti dell'amministrazione pubblica. Tali figure professionali possono considerarsi soggette anche ad obblighi sanciti da disposizioni operative interne o circolari. In questi casi pare più agevole ottenere circostanziate valutazioni sul grado di rischio.

Negli enti di dimensioni più contenute l'ufficio legale, o un'articolazione organizzativa comunque competente in materia di contenziosi, assolve in prevalenza a funzioni amministrative. Chi scrive ritiene che tale ufficio possa tuttavia esercitare un legittimo e doveroso concorso alle valutazioni sul rischio.

Tra le attività di competenza possono essere annoverate:

- la raccolta degli elementi istruttori dagli uffici coinvolti dall'oggetto del contenzioso;
- la gestione del rapporto con il legale patrocinante;
- lo scambio di informazioni con il servizio finanziario.

Tutte azioni che pongono l'ufficio legale in una posizione centrale, detentore di informazioni di rilievo, snodo fondamentale per la gestione del contenzioso.

Si ritiene dunque che in tema di misurazione del rischio l'ufficio svolga un ruolo decisivo almeno sotto due profili:

- formale, poiché da questo parte la richiesta di valutazione del rischio da indirizzare al legale;
- sostanziale, poiché accompagna i lavori istruttori per la rappresentanza in giudizio e ne segue l'applicazione degli esiti.

Come suggerito al paragrafo 1, si ribadisce che ogni forma di collaborazione tra i soggetti interessati dal procedimento favorisca il presidio delle fasi gestionali e l'impiego degli strumenti di tutela degli interessi della pubblica amministrazione. Il modello organizzativo interno, scelto nell'esercizio dell'autonomia riservata agli enti locali, dovrà essere ideato in modo da assicurare tale approccio sinergico.



CAP. IV

LA COSTITUZIONE DEL "FONDO RISCHI POTENZIALI"
NEI DOCUMENTI DI PROGRAMMAZIONE

Il capitolo esamina i richiami della normativa relativi la predisposizione del Documento Unico di Programmazione e della Nota Integrativa al Bilancio ove sia espressamente menzionato, ovvero indirettamente coinvolto, il "fondo rischi potenziali"

1. Il Documento Unico di Programmazione

Il "Principio applicato concernente la programmazione di Bilancio", allegato 4/1 del Decreto Legislativo n. 118/2011, al paragrafo 8.1 definisce i contenuti della Sezione Strategica (Se.S) del Documento Unico di Programmazione (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"*.

La preventiva raccolta di informazioni pertinenti le condizioni, sia esterne che interne, riveste dunque carattere *propedeutico* alla formazione della volontà politica, da esprimere poi mediante programmi strategici. Inoltre, l'analisi delle condizioni di riferimento deve avere una proiezione dinamica, riferita allo stato attuale degli elementi ed agli andamenti tendenziali, *prospettici*.

Il Principio inoltre precisa con apposito elenco quali aspetti debbano essere oggetto di approfondimento rispetto alle condizioni interne. Specificamente, in questa sede, interessano:

“gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa”

Inserita come ultimo elemento dell'elenco di fattori da considerare, questa disposizione si manifesta come fosse una norma di “chiusura del sistema”, improntata al rispetto del principio di “prudenza”. Gli equilibri della situazione corrente, e soprattutto quelli generali, sono aspetti della gestione finanziaria dai quali non si può prescindere.

In questa cornice trovano sicuramente collocazione i *rischi per passività potenziali*. Ancorché non espressamente menzionati, ove non debitamente considerati, questi infatti possono produrre effetti inattesi e indesiderati sugli equilibri, alterandone negativamente i saldi e obbligando a manovre correttive, con correlato sacrificio di spese già programmate.

Ove poi la previsione in termini di competenza, ovvero di conservazione a residuo passivo, fosse già attiva e garantisse così la copertura finanziaria del potenziale debito, occorrerà tenere comunque in considerazione “gli equilibri in termini di cassa”. La necessità/obbligo di pagare, magari somme ingenti, richiede un presidio preventivo del rapporto tra flussi di incassi e di pagamento.

Più in generale e sempre nell'ambito delle condizioni interne, il legislatore richiede che la programmazione tenga conto degli effetti prospettici di “*programmi e progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi*”, dei “*riflessi di spesa corrente*” prodotti dalla “*spesa di investimento*”. Tutti elementi rinvenenti da scelte già operate, di cui è necessaria l'analisi di “*sostenibilità finanziaria attuale e prospettica*”.

Dunque occorre tenere nella dovuta considerazione i rischi di passività, quando se ne abbia notizia in qualità di eventi che produrranno effetti, nonché nella misura in cui se ne possano valutare:

- il potenziale di manifestazione in atto (alias “grado di rischio”);
- gli effetti finanziari sulla programmazione, in termini di compressione delle risorse disponibili di cui scegliere la destinazione;
- gli effetti sulla gestione della cassa.

Si tratta di fattori che producono una contrazione dell'entità di risorse disponibili per sostenere e realizzare i programmi dell'amministrazione.

Cosa inserire nel DUP? In quale sezione del DUP?

Si suggerisce la seguente distribuzione di contenuti:

- nella Sezione Strategica (Ses), ove è richiesto di attivare il processo di cognizione delle "condizioni interne", la definizione del quadro delle risorse disponibili rappresenta un presupposto alle scelte sulle priorità programmatiche. In questo contesto pare doveroso dichiarare il ***volume complessivo delle somme da accantonare a fondo rischi***, in competenza e sugli esercizi del bilancio pluriennale, ove si renda necessario distribuire in più annualità l'onere del rischio. Sarà così che si risponde a due esigenze: 1) quella di quantificare l'entità delle risorse disponibili, avendovi *decurtato* quanto dovrà dare copertura ai rischi potenziali; 2) quella di dare piena e trasparente rappresentazione delle "condizioni interne";
- la Sezione Operativa (Seo), per la natura operativa dei contenuti programmatori, non richiede menzione degli accantonamenti.

Sarà altresì la "nota integrativa" al bilancio il documento idoneo ad una più analitica esposizione della procedura di valutazione e quantificazione del fondo.

2. La Nota Integrativa al Bilancio

Gli ulteriori richiami al "fondo rischi potenziali" sono inseriti nel paragrafo 9.11 del citato Principio della programmazione, con il quale è stata introdotta la "nota integrativa" al bilancio di previsione.

Variamente articolato il paragrafo in questione, nel definire i contenuti minimi della "nota integrativa" già al punto 9.11.1 richiede le seguenti operazioni:

- alla lettera a) l'esplicitazione dei "*criteri di valutazione adottati per*

*la formulazione delle previsioni, gli stanziamenti riguardanti gli **accantonamenti per le spese potenziali** e al fondo crediti di dubbia esigibilità ...omissis...*”;

- alla lettera b) *“l’elenco analitico delle **quote** vincolate e **accantonate** del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell’esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili ...omissis...”*;
- alla lettera c) *“l’elenco analitico degli utilizzi delle **quote** vincolate e **accantonate** del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili ...omissis...”*;
- alla lettera j) *“altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l’**interpretazione del bilancio**”*.

3. Criteri di valutazione adottati per le previsioni di accantonamento al “fondo”

Quanto richiesto alla lettera a) reca una portata informativa di primaria importanza. I criteri di valutazione per la formazione delle previsioni sono il fondamento istruttorio del bilancio e ne documentano la correttezza della sua elaborazione, sia in termini di metodo programmatico, sia di rispetto del “principio di veridicità/attendibilità” e di sostenibilità/tenuta degli “equilibri”.

Non è un caso che il “particolare riferimento” richiesto dalla disposizione si concentri sugli accantonamenti, per spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità. Come abbiamo potuto osservare sin dalle note introduttive del presente Prontuario, tra gli strumenti innovativi della Riforma ve ne sono senz’altro alcuni orientati a garantire l’esistenza e il mantenimento degli equilibri.

Sarà pertanto nella “nota integrativa” che dovrà trovare collocazione l’indicazione dei criteri che hanno determinato l’ammontare dell’accantonamento al fondo rischi potenziali. Per la definizione di tali criteri e per le fasi procedurali interne – *vero e proprio lavoro istruttorio*

– sarà opportuno dunque inserire quanto indicato al precedente Capitolo III.

Si suggerisce in questa sede che la “nota integrativa”, oltre ai criteri, rechi l’indicazione analitica dei rischi per i quali si procede all’accantonamento.

La matrice informativa, tratta dalla banca dati sopra proposta al Paragrafo 1 del Capitolo III, potrebbe essere organizzata come segue:

Rischi “con significative probabilità di realizzazione” oggetto di accantonamento

Oggetto	Importo	Grado di rischio	Tempi di eventuale manifestazione
Evento, contenzioso, perdita ascrivibile a società partecipata, altre cause di rischio potenziale	Entità finanziaria del rischio stimato, oggetto di accantonamento	Il rischio riveste carattere “probabile” e questo è il fattore che ne richiede il relativo accantonamento. <i>Si rammenta che tale fattore deve essere supportato da apposita istruttoria valutativa</i>	Valutazione sui tempi di manifestazione del rischio, per i quali dovrebbero sussistere elementi supportati da ragionevole certezza

Non si ritiene necessario che la nota integrativa espliciti, per ogni singolo fattore di rischio, tutti gli elementi raccolti ed il percorso logico che ha condotto all’accantonamento. Sarà sufficiente esporre, come richiesto dal Principio, i criteri seguiti e le risultanze finali delle valutazioni che hanno condotto all’accantonamento, *popolando la tabella sopra riportata.*

4. L'accantonamento al “fondo” nel risultato presunto di amministrazione

Le lettere b) e c) del paragrafo 9.11.1 del Principio, sopra richiamate, spiegano indirettamente una delle ragioni per cui al bilancio di previsione debba essere allegato il “*risultato presunto di amministrazione*” dell’esercizio in corso. Si tratta di informazioni che accompagnano la redazione del bilancio e che possono concorrere a motivare le scelte operate.

Più precisamente, vi sono casi in cui si rende necessario applicare al bilancio quote dell’avanzo presunto, ancora non certificato con l’approvazione del Rendiconto.

In argomento occorre precisare che l’applicazione del “risultato presunto” di amministrazione va soggetta ad alcune limitazioni.

Infatti, mentre per le quote “vincolate” è sempre possibile effettuare lo stanziamento in bilancio di previsione, poiché trattasi di spese finanziate da entrate di cui sono state accertate le fonti di finanziamento, per le quote “accantonate” nell’esercizio in corso occorre approvare preventivamente il “*preconsuntivo*”.

Previsto dal “Principio applicato concernente la contabilità finanziaria”, allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011, al paragrafo 9.2, il “*preconsuntivo*” consiste nell’approvazione da parte della Giunta del prospetto aggiornato del *risultato presunto dell’ultimo esercizio chiuso*.

A seguito di tale adempimento, meramente opzionale e dunque non obbligatorio, sarà possibile applicare al bilancio di previsione quote accantonate dell’avanzo rinvenenti dalla competenza dell’ultimo esercizio chiuso.

Questo implica che per l’applicazione al bilancio della quota accantonata per rischi potenziali la cui manifestazione è prevista per esercizio successivo a quello di accantonamento, occorre approvare entro il 31 gennaio il “preconsuntivo”.

Anche qualora il bilancio di previsione venisse approvato entro il

termine ordinario del 31 dicembre e vi sia prevista l'applicazione dell'accantonamento proveniente dall'esercizio precedente, occorrerà comunque procedere alla preventiva approvazione del "preconsuntivo", entro il 31 gennaio.

L'applicazione e l'uso dell'accantonamento al nuovo bilancio sarà invece possibile, anche senza la preventiva approvazione del "preconsuntivo", nel caso in cui la somma accantonata provenga da esercizi precedenti quello in corso e dunque sia stata già certificata come componente del risultato di amministrazione del penultimo esercizio chiuso.

5. Informazioni necessarie all'interpretazione del bilancio

Quando infine il legislatore, alla lettera j), richiede di inserire in nota integrativa "*altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio*", si ritiene faccia appello al dovere etico di trasparenza che obbliga a non omettere la menzione di elementi che, seppure esclusi formalmente dalle scritture contabili, possono rivolgere effetti incisivi sul bilancio.

Applicato agli accantonamenti al fondo per rischi potenziali, questo Principio impone di esplicitare i fattori costitutivi di rischio le cui probabilità di realizzarsi sono solo "possibili" o "remote". In questi casi non si procede all'accantonamento. Come visto al precedente Capitolo III, si tratta di eventi che al vaglio dei criteri di valutazione, non manifestano valori che ne impongono la copertura finanziaria, ma di cui è opportuno dare completa informativa al Consiglio.

Si suggerisce di esporre la seguente matrice di dati:

Rischi "meramente possibili o remoti" non oggetto di accantonamento

Oggetto	Importo	Grado di rischio	Tempi di eventuale manifestazione
Evento, contenzioso, perdita ascrivibile a società partecipata, altre cause di rischio potenziale	Entità finanziaria del rischio, <i>ove ne sia possibile la stima</i>	Espressione della potenzialità mediante valore percentuale, ovvero definizione di "meramente possibili" o "remoto"	Valutazione sui tempi di eventuale manifestazione del rischio, <i>ove ciò sia possibile</i>

Sono informazioni integrative, la cui tabella rappresentativa sopra proposta potrebbe anche essere scarsamente popolata, per carenza di alcuni dati. A chi scrive pare tuttavia utile il suo inserimento in "Nota integrativa" per ragioni di completezza, trasparenza e visione prospettica.

Da ultimo, sui contenuti della "Nota integrativa", la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, con la deliberazione n. 9/2016, specifica: *"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"*.

CAP. V

LA COSTITUZIONE DEL “FONDO RISCHI POTENZIALI” IN BILANCIO

1. Premessa

La procedura di formazione degli stanziamenti di bilancio riveste carattere istruttorio atipico. Come disciplinato dall’articolo 3, comma 2, della legge n. 241/1990 i documenti di programmazione, in qualità di *atti a contenuto generale*, non richiedono l’esplicitazione della motivazione.

Di sicuro le disposizioni già richiamate, pertinenti le attività di programmazione contenute nel “Principio applicato concernente la programmazione di bilancio” – allegato 4/1 del Decreto Legislativo n. 118/2011 – impongono un processo di elaborazione articolato e complesso. Pare tuttavia di poter affermare che la normativa non faccia discendere sanzioni/conseguenze dirette che ne inficino la regolarità/legittimità, a fronte di una non completa e/o corretta procedura di elaborazione.

Vi sono contenuti a carattere altamente discrezionale nella programmazione di bilancio. Anche quando le analisi delle condizioni esterne ed interne vengono condotte con particolare rigore e la raccolta delle informazioni è estesa e profonda, le scelte operate nel definire strategie, programmi operativi e relativa destinazione delle risorse disponibili, non sono frutto “automatico” di un algoritmo. Per quanto complesso e strutturato il metodo programmatico impiegato, non può sostituirsi alla volontà degli amministratori.

La rilevazione dei fabbisogni finanziari per soddisfare la domanda di servizi e utilità pubbliche, quando rapportata alle risorse disponibili, evidenzia sempre un delta differenziale che misura l’impossibilità di

coprire **ogni** esigenza rilevata sul territorio. In questo differenziale si innesta l’esercizio della discrezionalità di scelta politica.

Inoltre la legge tutela l’esercizio delle competenze di indirizzo attribuite agli amministratori, riservando margini di autonomo convincimento, che non ha obblighi di trovare fondamento in funzioni di calcolo e definizione “oggettiva” delle priorità.

Vi sono tuttavia nella disciplina normativa della programmazione, operazioni che **precedono la scelta sulla destinazione delle risorse**, dalle quali pare difficile prescindere senza mettere a rischio la validità del procedimento e del provvedimento di approvazione dei documenti (DUP, Bilancio, PEG, Programma OOPP).

Come si è avuto occasione di precisare sopra, al paragrafo 1 del Capitolo IV, l’entità degli accantonamenti al “fondo rischi potenziali” è un dato (uno dei dati) di contesto (condizioni interne), che delimita nel quadro di risorse *attivabili*, quelle veramente *disponibili* per le scelte politiche.

Per questo l’attività istruttoria per la formazione del “fondo rischi potenziali” va condotta dagli uffici dell’ente con rigore e va improntata al principio di “prudenza” indicato all’allegato 1 “Principi Generali” del D.Lgs. n. 118/2011. Del resto, la quantificazione dell’accantonamento trae elementi e dati da eventi gestionali antecedenti ed è orientata a definire gli oneri che, con elevate *probabilità*, scaturiranno da *soccombenze in giudizio*. Sono questi fenomeni i cui effetti non possono essere obliterati o trascurati, senza produrre conseguenze ancor più gravose sulla disponibilità di risorse, oltre che sulle responsabilità dei soggetti coinvolti che incarnano la rappresentanza gestionale dell’ente.

2. La costituzione in bilancio del “fondo rischi potenziali”

Il “Principio applicato concernente la contabilità finanziaria” – allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – menziona il “fondo rischi potenziali”

al paragrafo 5.2 denominato “Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa”. Le disposizioni sono contenute alla lettera h).

Nonostante il Principio non abbia ad oggetto disposizioni inerenti la programmazione di bilancio, vale la pena di riesaminarne il contenuto, in ottica di formazione delle previsioni:

*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.*

Si rileva innanzitutto che la fattispecie presuppone la presenza di un “**contenzioso**”, ovvero di una “**sentenza non definitiva e non esecutiva**”. In entrambi i casi ci si trova di fronte ad un evento ancora non idoneo a determinare il sorgere di un'obbligazione passiva. Questa infatti è condizionata all'**esito** del giudizio o del ricorso. Per questo non è possibile impegnare alcuna spesa.

Se la sentenza fosse definitiva ed esecutiva, ci si troverebbe di fronte alla necessità di attivare le procedure di riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio, ex articolo 194, comma 1, lettera a), del TUEL, nonché assumere gli impegni per la relativa copertura. Arrivati a tale stadio della controversia, gli accantonamenti sono ormai strumento inidoneo e tardivo. *Occorrono stanziamenti su partite effettive del bilancio, su cui imputare gli atti gestionali e le scritture, dall'impegno al pagamento.*

In ossequio al principio di “competenza potenziata”, dovrà attendersi il manifestarsi dell'obbligazione giuridica, determinato dall'esecutività e definitività della sentenza, con relativa definizione della “scadenza”, per assumere una scrittura contabile di impegno, ai sensi dell'articolo 183, comma 1, del TUEL.

La condizione descritta tuttavia rileva per i rischi che potenzialmente riverbera sul bilancio. Infatti il Principio prosegue:

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.

Vi è quindi un obbligo di "accantonamento" delle risorse necessarie al pagamento. L'operazione non riveste carattere discrezionale. L'ente è **tenuto** alla costituzione di un apposito "fondo rischi".

La condizione che attiva l'obbligo risiede nelle *significant probability di soccombere*. È lo snodo di avvio della procedura di costituzione e alimentazione del "fondo" ed è il fattore di maggior rilievo, da cui discenderanno i saldi degli equilibri di bilancio, scritture contabili gestionali e azioni amministrative susseguenti.

Per approfondimenti sull'analisi del *grado di rischio* si fa doppio rinvio:

- capitolo I, paragrafi 3 e 4 (Principio dell'OIC - Organismo Italiano di Contabilità – e dello IAS – International Accounting Standards), ove il presente testo riporta gli indirizzi di tali organismi in argomento, per la gestione dei bilanci privatistici;
- il precedente capitolo III, paragrafo 2 "Valutazione del grado di rischio".

La lettera del testo suggerisce altresì di effettuare l'accantonamento nell'esercizio in cui sorge il contenzioso, con ciò avvicinandosi all'approccio della contabilità economica.

Come sopra descritto nel Capitolo I, paragrafo 4, i bilanci privatistici richiedono di imputare un costo (compresa la passività potenziale o probabile) all'esercizio al quale è riferibile la situazione che l'ha generato, seguendo la competenza dell'esercizio di "*consumo del fattore produttivo*".

Analoga (ma non identica) norma è definita per gli enti locali quando il Principio specifica che lo stanziamento accantonato, ove il

rischio non si sia manifestato in atto, incrementerà il risultato di amministrazione, con relativo vincolo a copertura delle spese derivanti dalla sentenza definitiva. Il che implica che l'accantonamento venga effettuato *nell'esercizio in cui si ha notizia del contenzioso*, in modo indipendente dalla valutazione sull'esercizio di manifestazione (esito del giudizio). All'esito del giudizio, se l'accantonamento nel frattempo fosse confluito nel risultato di amministrazione, si procederà all'applicazione dell'avanzo.

Il Principio consente l'eventuale distribuzione nel bilancio pluriennale degli accantonamenti in "quote uguali", su prudente valutazione dell'entità complessiva degli oneri, notizia acquisita mediante la ricognizione effettuata in sede di prima applicazione.

Si ritiene che quanto richiesto dal Principio possa essere applicato con ragionevolezza e flessibilità. Distribuire in più annualità gli oneri stimati da contenzioso può essere originato dalla necessità di non gravare nel primo esercizio l'intero finanziamento dei rischi. Può tuttavia essere considerato che alcuni tra i contenziosi vedranno *esito* negli *anni successivi* e pertanto potranno ricevere fonte di finanziamento da quegli esercizi in cui presumibilmente si manifesterà il sorgere definitivo e formale dell'obbligo di pagare.

Si suggerisce dunque di procedere con cura anche alla valutazione dei tempi di realizzazione del rischio, così da distribuire nelle tre annualità del bilancio di previsione il carico degli oneri. È questo il motivo per cui nelle tabelle sopra suggerite, sia per la "ricognizione", sia come contenuto della "Nota integrativa", viene inserito anche il dato temporale sulla possibile formazione dell'obbligazione.

Si eviterebbe così di frazionare il finanziamento del singolo rischio in più annualità, mantenendo nell'esercizio il finanziamento dell'intero onere ed operando semmai la distribuzione in più annualità delle *differenti cause*.

Il Principio poi pone per ultima una verifica che, nella filiera procedurale di costituzione del fondo, va espletata per prima. Segue infatti:

*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.*

L'esperienza operativa insegna che in molti enti il contenzioso sorge per debiti fuori bilancio generati da spese contratte in violazione delle norme sull'assunzione degli impegni, integrando in origine la fattispecie di cui all'articolo 194, comma 1, lettera e), del TUEL, per poi trasformarsi in lettera a) - *sentenze esecutive*.

Tuttavia non è infrequente che i contenziosi nascano con soggetti affidatari di servizi, forniture o lavori, per contestazioni in fase di esecuzione della prestazione e che il relativo impegno, almeno della "sorte contrattuale", sia stato correttamente assunto, a tempo e con modalità debite, nel momento in cui è sorta l'obbligazione contrattuale.

In questi casi il legislatore consente la conservazione dell'impegno assunto e, in via d'eccezione, anche se non si manifesta l'esigibilità del debito, la somma potrà permanere a residuo a termine dell'esercizio, a garanzia della passività.

Al sorgere del contenzioso, infatti, l'**esigibilità** del debito diventa *condizionata* dall'**esito** della controversia e potrebbe comportare l'irregolarità della scrittura contabile per mancata manifestazione della scadenza. Anziché cancellare la scrittura, ovvero impiegare il fondo pluriennale vincolato per lo spostamento di esercizio della scadenza del debito, il Principio consente di *conservare la scrittura di impegno* ed evitare di effettuare accantonamento.

Con ogni probabilità, il legislatore considera connaturata alla successiva pronuncia dell'autorità giudiziaria una dichiarazione di "esigibilità" dove, *ora per allora*, viene dichiarato certo e liquido il credito vantato dalla controparte. Per questo consente la conservazione dell'originaria scrittura a valere sull'esercizio di assunzione dell'impegno.

L’eventuale ulteriore accantonamento, se necessario, riguarderà esclusivamente il rischio di maggiori spese legate al contenzioso. In proposito la valutazione da effettuare è la medesima che ha ad oggetto la sorte capitale: *le significative probabilità di soccombenza*.

Il Principio prosegue esplicitando le operazioni di prima applicazione. Della “ricognizione del contenzioso” si detto nel paragrafo 1.1 del Capitolo III. Delle operazioni in fase di *gestione* e di *rendiconto* si dirà rispettivamente nei successivi Capitoli V e VI.

3. La classificazione in Bilancio del “fondo rischi potenziali”

Il paragrafo analizza il rilievo del “fondo” nel calcolo del “pareggio di bilancio” (legge n. 243/2012)

È noto che il D.Lgs. n. 118/2011 reca nell’impianto della Riforma anche una nuova classificazione di Entrate e Spese.

Particolarmente per le Spese la “matrice espositiva” delle scritture di Bilancio è stata orientata dalla C.O.F.O.G. (*classification of function of government*) che trova origine e collocazione nella normativa europea del **Sec-95**.

Il nuovo sistema antepone la matrice funzionale per “missioni e programmi” (già denominati “funzioni e servizi” con il D.P.R. n. 194/1996) alla matrice espositiva meramente contabile per “titoli”. È un’innovazione di rilievo che, allineando le modalità di rappresentazione dei nostri bilanci a quelli europei, consente di esporre in una visione d’insieme le spese correnti e quelle in conto capitale, per ogni funzione istituzionale esercitata dalle amministrazioni.

Il Piano dei Conti Finanziari e la matrice di correlazione con il Piano dei Conti Economico-Patrimoniali consentono poi l’ulteriore utilità dei **consolidamenti dei conti** a livello centrale, favorendo letture ed analisi omogenee delle informazioni contabili.

Ulteriori novità sono state introdotte. In questa sede interessa enucleare la collocazione "autonoma" che è stata riservata agli accantonamenti.

Nella "Missione 20" denominata "Fondi", sono stati incardinati:

- Programma 1 "Fondo di riserva";
- Programma 2 "Fondo crediti di dubbia esigibilità";
- Programma 3 "Altri fondi" *Fondi speciali per le leggi che si perfezionano successivamente all'approvazione del bilancio. Accantonamenti diversi. Non comprende il fondo pluriennale vincolato che va attribuito alle specifiche missioni che esso è destinato a finanziare* ⁽¹⁾.

Il fondo di riserva era già presente nella disciplina previgente; gli altri due sono stati introdotti proprio con l'Armonizzazione dei Sistemi Contabili.

Come noto il fondo di riserva era collocato tra le spese correnti nell'ambito della Funzione 1 "*Funzioni generali di amministrazione di gestione e di controllo*" Servizio 3 "*Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione*", quale stanziamento il cui presidio era riservato agli uffici di ragioneria, competenti nell'istruttoria delle deliberazioni di relativo prelevamento. Con la Riforma ne è stata modificata la collocazione.

Il Programma 3 "Altri fondi" contempla anche gli accantonamenti e dunque è la sede di allocazione contabile del "Fondo rischi potenziali".

La classificazione dei tre fondi in una missione che potremmo definire "tecnica", distinta da quelle "funzionali", destinate ad accogliere le somme necessarie all'esercizio delle competenze d'istituto dell'ente, risponde ad alcune esigenze cui il legislatore della Riforma ha voluto dare risposta.

(1) "Glossario delle missioni e dei programmi" allegato n. 14 – seconda parte – D.Lgs. n. 118/2011.

I fondi sono dunque caratterizzati dalle seguenti norme:

- anche se rappresentano “accantonamenti”, concorrono al pareggio di bilancio e sono dunque finanziati dalle entrate correnti;
- le somme stanziare non possono essere oggetto di impegno;
- gli stanziamenti ivi previsti (fondo rischi potenziali e fondo crediti di dubbia esigibilità) non concorrono al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, fin tanto che non ne viene disposto il prelevamento (*la riduzione per i crediti di dubbia esigibilità*) e relativa allocazione in missioni/programmi per essere poi impegnati;
- i prelevamenti, sul fondo di riserva e su quello per rischi potenziali, a norma dell’articolo 176 del TUEL, sono di competenza della Giunta (*salvo quanto sarà specificato più avanti con riferimento all’approvazione degli equilibri di bilancio, in adempimento all’articolo 193 del TUEL*);
- il mancato impiego, entro il termine dell’esercizio finanziario, fa sì che le loro entità concorrano a determinare il risultato di amministrazione, alimentando proprio gli “accantonamenti” in Avanzo di Amministrazione.

Il fondo rischi potenziali trova dunque collocazione nella Missione 20, Programma 03 “Altri fondi”.

Sarà con il Piano Esecutivo di Gestione che si potrà procedere a distinguere analiticamente il fondo in ragione della tipologia di accantonamento e della destinazione dello stesso. Con singoli “capitoli”, opportunamente rubricati, sarà possibile dare evidenza specifica alle differenti finalità degli accantonamenti e tenere sotto presidio trasparente sia la gestione in corso d’esercizio, sia la confluenza dell’accantonamento nel risultato di amministrazione.

Si coglie l’occasione per rammentare che il Principio allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 alla lettera i) del citato paragrafo 5.2 richiede l’accantonamento delle spese per indennità di fine mandato degli amministratori.

Accantonamenti debbono essere altresì effettuati per gli oneri derivanti dai rinnovi dei contratti del pubblico impiego ⁽²⁾.

Parte della disciplina dell'accantonamento è contenuta anche all'art. 167 comma 3 del TUEL, il quale testualmente recita: *E' data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.*

4. L'impatto del "fondo rischi potenziali" sui vincoli di finanza pubblica

Il paragrafo analizza il rilievo del "fondo" nel calcolo del "pareggio di bilancio" (legge n. 243/2012)

Tra le conseguenze del nuovo assetto va menzionato inoltre che lo stanziamento al "Fondo" non rileva ai fini del rispetto dei Vincoli di Finanza Pubblica. Fin tanto che le somme non vengono prelevate per il relativo impegno, non concorrono a determinare il saldo. Solo dopo l'allocazione tra le spese "effettive", vengono conteggiate tra i fattori di calcolo.

I vincoli di finanza pubblica, a partire dal 2016, hanno sostituito il precedente "patto di stabilità interno e crescita" e sono oggi disciplinati dai **commi da 463 a 482** dell'articolo 1 della legge n. 232/2016 (legge di stabilità per il 2017).

Con tali disposizioni sono state introdotte le nuove regole del pa-

(2) Indennità di fine mandato e rinnovi contrattuali sono trattati nel Capitolo II

reggio di bilancio per gli enti territoriali ai fini del loro concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. L'intervento consegue alle modifiche recentemente operate sulla disciplina dell'equilibrio di bilancio di regioni ed enti locali contenuta nella legge n. 243/2012 di attuazione del principio costituzionale (articolo 81 Cost.) del pareggio di bilancio.

In sostanza, mediante la legge di stabilità 2017 vengono messe a regime, con alcune significative modifiche, le regole sul pareggio già introdotte con la legge di stabilità 2016.

Sono inoltre disciplinati gli obblighi in capo agli enti al fine del monitoraggio degli adempimenti e un articolato sistema sanzionatorio/premiale da applicare, rispettivamente, in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo tra entrate finali e spese finali e in caso di rispetto del saldo a determinate condizioni.

Di seguito si riporta il prospetto di verifica da allegare al bilancio di previsione, nonché alle variazioni che intervengono in corso di esercizio:

BILANCIO di PREVISIONE				
PROSPETTO VERIFICA RISPETTO dei VINCOLI di FINANZA PUBBLICA				
Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00

(segue)

Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)	(+)	0,00	0,00	0,00
B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica	(+)	0,00	0,00	0,00
D) Titolo 3 - Entrate extratributarie	(+)	0,00	0,00	0,00
E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)	0,00	0,00	0,00
G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI ⁽¹⁾	(+)	0,00	0,00	0,00
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente ⁽²⁾	(-)	0,00	0,00	0,00
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00

(segue)

Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)	(-)	0,00	0,00	0,00
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale ⁽²⁾	(-)	0,00	0,00	0,00
I4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)	(-)	0,00	0,00	0,00
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)	(-)	0,00	0,00	0,00

(segue)

Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012	Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2	
M) SPAZI FINANZIARI CEDUTI ⁽¹⁾				
	(-)	0,00	0,00	0,00
(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012 ⁽⁴⁾		0,00	0,00	0,00
(N=A+B+C+D+E+F+G-H-I-L-M)				

Le voci evidenziate nel prospetto “H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)”, “H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)” e “I4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)”, sono riportate nel calcolo con segno – (*meno*) e dunque decurtate dal calcolo delle *spese*. Le prime due dal Titolo I e la seconda dal Titolo II.

Come accennato al Capitolo I paragrafo 5 “La contabilizzazione delle passività potenziali nella contabilità della Pubblica Amministrazione ante-riforma”, del presente contributo, la *ratio* del neo istituito “accantonamento” sembra essere quella di rendere il bilancio di previsione uno strumento più flessibile ma, a ben guardare, il margine di rispetto del Vincolo dei saldi generato dall’esclusione dal calcolo non deve trarre in inganno.

Tale margine infatti, generato dall’accantonamento, riceve finanziamento da Entrate valide ai fini del calcolo del saldo ed è valido fino al momento di applicazione al Bilancio del fondo.

La variazione di applicazione del fondo, necessaria a fronte del manifestarsi del rischio, è destinata ad incrementare lo stanziamento di spese “effettive”, di pari importo rispetto al decremento delle somme portate alle voci sopra richiamate col segno meno (-). L’incidenza sul calcolo del saldo sarà piena poi al momento in cui si provvederà ad impegnare dette somme, a copertura dell’obbligazione che sorge per

effetto, come detto, dell’esito del contenzioso.

Sarà pertanto utile considerare con prudenza l’impiego del margine di rispetto dei vincoli generato dall’accantonamento. Il manifestarsi “in atto” del rischio, a seguito di pronunce giurisdizionali, conduce con se la forza imperativa di soddisfare l’obbligazione passiva, ormai perfezionata ed esigibile a vantaggio della controparte. Si dovrà dunque impegnare e pagare con tempi dettati dalla sentenza allo scopo di evitare aggravii di spesa per interessi e rivalutazioni accordate in giudizio.

5. Il ruolo assegnato all’Organismo di Revisione Economico-Finanziaria

Una raccomandazione

L’Organismo di Revisione ha competenze generali di controllo sull’andamento finanziario dell’ente, tali da comprendervi la verifica del “fondo rischi potenziali”. A scanso di equivoci il legislatore, nell’ultimo periodo della citata lettera h) del paragrafo 5.2 del Principio concernente la contabilità finanziaria, prevede espressamente che questo “*provveda a verificare la congruità degli accantonamenti*”.

Il tipo di controllo implicato dalla *verifica di congruità* ha carattere esteso e pervasivo. Si ritiene che l’Organismo abbia piena facoltà di visionare la ricognizione del contenzioso e ogni elemento istruttorio raccolto ai fini della determinazione del fondo, accedendo al dettaglio della documentazione.

La competenza al controllo, espressamente assegnata dalla normativa all’Organismo di Revisione, non è da ritenersi circoscritta alla predisposizione delle previsioni, ma è esercitabile anche in corso di gestione, in sede di verifica degli equilibri, in sede di elaborazione del rendiconto.

È un ulteriore stimolo al rispetto di procedure trasparenti, condivise tra uffici, documentate e tracciabili.



CAP. VI

LA GESTIONE DEL “FONDO RISCHI POTENZIALI”
IN CORSO DI ESERCIZIO FINANZIARIO**1. Gli accadimenti della gestione**

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.

Il Principio contabile concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del Decreto Legislativo n. 118/2011 – alla lettera h) del paragrafo 5.2, già più volte richiamato, richiede che *“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”***.

Della **ricognizione** si è detto nel precedente Capitolo III specificando, con schemi cui si fa rinvio, le modalità di raccolta e sistematizzazione delle informazioni da porre a fondamento dell’accantonamento.

Nel corso degli esercizi finanziari sarà distribuito il fondo sarà poi così distribuito:

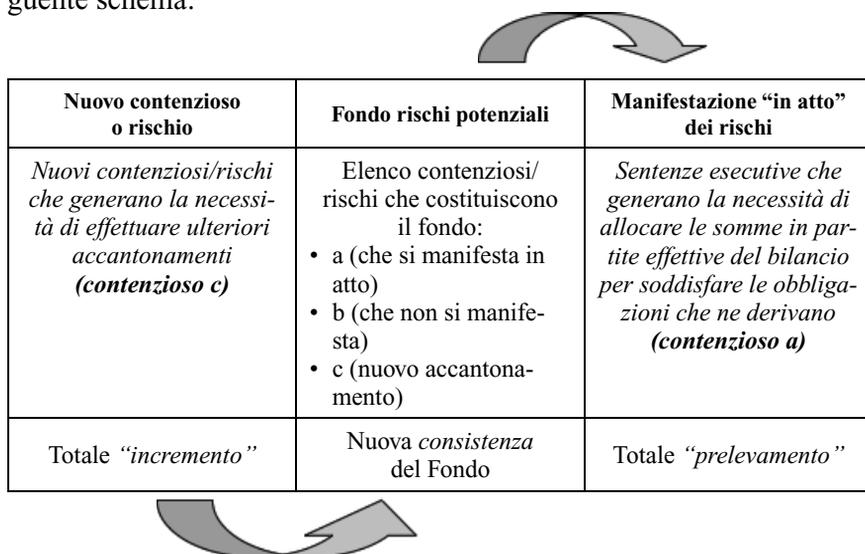
- per la quota riveniente da esercizi precedenti, nel "risultato di amministrazione";
- per la quota di nuova formazione, in competenza alla Missione 20 Programma 03, dell'esercizio in corso.

Il testo normativo rammenta che *"resta fermo l'obbligo di accantonare il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nell'esercizio precedente"*.

Il fondo dunque, 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:



La somma relativa al **contenzioso c)** indicato in tabella, dovrà essere stanziata “ex novo” nel fondo e per questo trovare fonte di finanziamento nell’esercizio in corso.

La somma relativa al **contenzioso a)** dovrà essere prelevata dal fondo per essere stanziata nella pertinente missione/programma, *ratione materiae*, dove sarà impegnata e pagata.

La somma relativa al **contenzioso b)** resterà accantonata al fondo e al termine dell’esercizio confluirà nel risultato di amministrazione.

Le operazioni necessarie per l’aggiornamento dello stanziamento del “fondo” possono dunque 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”.

2. Incremento del “fondo rischi potenziali”

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 del TUEL), sia in occasione dell’approvazione del Rendiconto, per determinarne il vincolo nel “risultato di amministrazione”.

In caso di nuovo contenzioso, formalmente incardinato presso l’Autorità Giudiziaria, l’Avvocatura (ovvero l’Ufficio Legale) procederà a compilare la scheda di rilevazione n. 1 sopra riportata al Paragrafo 1 del Capitolo III, provvedendo ad acquisire informazioni dai seguenti soggetti:

Soggetti	Informazioni
Unità Organizzativa dell'ente competente nel settore da cui è scaturito il contenzioso	Informazioni pertinenti l'oggetto della causa, gli eventuali rapporti già attivi con la controparte ed ogni altra informazione pertinente la difesa degli interessi dell'amministrazione in giudizio In particolare informazioni su eventuali atti amministrativi adottati in argomento ed impegni di spesa assunti a copertura di obblighi contrattuali
Legale incaricato del patrocinio	Valutazione sul “grado di rischio” <i>(vedi Paragrafo 2 del Capitolo III)</i>
Ufficio Finanziario	Con duplice funzione: – riscontro su atti amministrativi ed impegni assunti e segnalati dall'Unità Organizzativa competente; – attivazione delle azioni necessarie ed incrementare il “fondo rischi potenziali” <i>(per effetto dell'assenza di impegni o della necessità di accantonare somme per le spese di giudizio)</i> .

L'azione è finalizzata ad alimentare i contenuti della scheda censuaria-informativa sopra riportata e descritta (Scheda di rilevazione n. 1).

Il Servizio Finanziario (ovvero la Ragioneria), provvederà ad acquisire le risultanze finali della scheda ed istruire il provvedimento di incremento del “fondo rischi potenziali”.

L'importo oggetto dell'ulteriore accantonamento deve essere stanziato in bilancio. La competenza alla variazione di bilancio necessaria è del Consiglio.

A mente di quanto richiesto dal citato Principio gli accantonamenti debbono essere effettuati a valere sull'esercizio successivo a quello in cui si manifestano i contenziosi. Si consiglia tuttavia di verificare se, alla notizia del contenzioso, sia possibile effettuare l'accantonamento già nell'esercizio in corso.

Le valutazioni su tale opportunità riguarderanno:

- il momento in cui si manifesta il contenzioso (se ad inizio anno, potrebbe essere utile procedere tempestivamente);
- la disponibilità di risorse da accantonare;
- il fatto che il bilancio non sia stato ancora approvato e vi sono margini di manovra per effettuare da subito l'accantonamento.

3. L'aggiornamento del “fondo rischi potenziali” in sede di approvazione degli equilibri e dell'assestamento generale

Il paragrafo espone gli adempimenti sul “fondo rischi potenziali” in sede di approvazione degli equilibri di bilancio

È noto che il D.Lgs. n. 118/2011 reca nell'impianto della Riforma anche una nuova classificazione di Entrate e Spese.

L'adempimento previsto e disciplinato dall'articolo 193 del TUEL contempla l'assestamento generale e la verifica degli equilibri di competenza, della gestione dei residui e di cassa. Il Principio applicato concernente la programmazione di bilancio – allegato 4/1 al Decreto Legislativo n. 118/2011 – alla lettera g) del paragrafo 4.2, lo definisce quale uno degli “strumenti della programmazione”.

La scadenza è collocata al 31 luglio, in concomitanza con l'approvazione di Giunta del nuovo DUP che farà da presupposto alla programmazione di bilancio e che conterrà anche lo “stato di attuazione dei programmi”.

La verifica degli equilibri rappresenta dunque un giro di boa dell'esercizio finanziario. Le analisi da compiere pertengono la situazione attuale quale risultante della gestione del primo semestre dell'anno e la proiezione dinamica, tanto dell'andamento dell'esercizio finanziario in corso, quanto dell'aggiornamento della programmazione per le annua-

lità successive.

Non può mancare in questa sede la disamina puntuale del “fondo rischi potenziali”.

Il legislatore ha disposto, all’articolo 176 del TUEL, che il prelevamento dal fondo avvenga mediante deliberazione di Giunta. La scelta di attribuire alla Giunta la competenza, in piena analogia col “fondo di riserva”, è originata dalla necessità di intervenire tempestivamente a fronte della necessità di ottemperare a sentenze divenute esecutive o definitive ed è altresì indotta dal fatto che il Consiglio, stanziando le somme in approvazione del Bilancio, ha già contezza del volume finanziario dei rischi e del dettaglio istruttorio che lo ha determinato ⁽¹⁾.

Il passaggio in Consiglio, tuttavia, al momento dell’approvazione degli equilibri e correlato assestamento generale, è funzionale ad una verifica di **congruità del fondo**, nonché a soddisfare le seguenti esigenze/operazioni:

- prendere atto dei prelevamenti intervenuti nel periodo precedente e delle soccombenze che li hanno resi necessari;
- prendere atto dunque del mutato quadro di rispetto dei saldi di finanza pubblica, ove gli impegni avranno subito un inevitabile incremento;
- aggiornare l’entità del fondo con eventuali riduzioni per il venir meno di rischi o, più probabili, integrazioni di importo per passività che fossero emerse in corso di esercizio e per le quali la provvista di accantonamento non fosse ancora stanziata;
- procedere, ove necessario, all’applicazione dell’avanzo accantonato per rischi rivenienti da esercizi precedenti e manifestatisi in prossi-

(1) L’importo da accantonare a fondo rischi potenziali, non è frutto di un’approssimazione “forfettaria”, ma risultante di una sommatoria di oneri prudenzialmente stimati per ognuno dei contenziosi, ovvero delle sentenze non definitive e non esecutive. Di questi elementi, come esplicitato al precedente paragrafo 1, il Consiglio assume notizia mediante le specificazioni riportate in “Nota integrativa”.

mità della scadenza del 31 luglio.

Quella degli “equilibri” è una scadenza certa, indipendente dalle scelte di monitoraggio più frequente, eventualmente sancite mediante il Regolamento di Contabilità.

La deliberazione dovrà quindi avere una sezione dedicata all’analisi del fondo, alla ricognizione della sua gestione effettuata in corso d’anno ed alle operazioni che si rendessero necessarie e sopra descritte.

È giusto il caso di aggiungere una breve nota inerente la possibilità per il Consiglio di procedere direttamente al prelevamento dal “fondo rischi potenziali”, per dare avvio alle fasi di gestione degli obblighi imposti da sentenze che fossero divenute definitive ed esecutive.

In merito occorre premettere che la necessità di applicazione può incidere sul “fondo rischi potenziali” stanziato in competenza alla Missione 20 Programma 3, oppure sulla quota di avanzo di amministrazione determinatasi per l’accantonamento derivante da esercizi precedenti.

Nel primo caso ci si trova di fronte ad un rischio manifestatosi “in atto” in tempi brevi rispetto alla sua rilevazione. L’accantonamento è in competenza e la Giunta interviene tempestivamente prelevando dal fondo e allocando le somme sulla partita effettiva di bilancio, identificata in ragione della Missione/Programma di riferimento della spesa.

Nel secondo caso la Giunta non è direttamente competente all’applicazione del risultato di amministrazione, poiché trattasi di attribuzione tipica del Consiglio. Sarà tuttavia possibile che la Giunta intervenga avvalendosi della previsione dell’articolo, 42 comma 4, e dell’articolo 175 comma 4, del TUEL, approvando la variazione di bilancio con i poteri del Consiglio, salvo ratifica entro il termine di 60 giorni.

Ciò detto è inevitabile rilevare uno snodo critico, cui porre attenzione per le soluzioni interpretative ed operative. La Giunta procede tempestivamente al prelevamento dal “fondo rischi”, ovvero all’applicazione di “avanzo accantonato”, ma gli oneri derivanti da sentenza, *prima di essere impegnati, liquidati e pagati*, a causa della loro qualità di **debiti fuori bilancio**, debbono essere riconosciuti come legittimi

mediante deliberazione di Consiglio, da assumere ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera a), del TUEL.

Il "Principio applicato concernente la contabilità finanziaria" – allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 – al paragrafo 9.1, recita: *"L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto"*.

Ne discende che l'immediatezza dell'intervento della Giunta che "preleva dal fondo rischi", o in via d'urgenza agisce "con i poteri del Consiglio" (salvo ratifica) per applicare l'accantonamento conservato in Avanzo, è vanificata dall'obbligatorietà del passaggio in Consiglio per l'approvazione del debito fuori bilancio, condizione dichiarata ineludibile dal "Principio" per attivare le fasi gestionali (impegno - liquidazione - pagamento).

Il richiamo diretto agli artt. 193 (*Salvaguardia degli equilibri di bilancio*) e 194 (*Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio*) TUEL, può aiutare a risolvere. Almeno in parte.

L'articolo 194 al comma 1, recita: *"Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: a) sentenze esecutive; ... omissis ..."*.

Il che implica due assunti:

- la deliberazione di approvazione degli equilibri, di cui all'articolo 193 comma 2, ha come contenuto *anche* il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio;
- la periodicità è unica nell'anno (31 luglio), salvo eventuali ulteriori scadenze definite dal Regolamento di Contabilità.

L'articolo 193 al comma 2 recita: *"Con periodicità stabilita dal*

regolamento di contabilità dell’ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l’organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui; b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all’art. 194; ... omissis ...”

Il che implica due assunti:

- la deliberazione di approvazione degli equilibri adotta i **provvedimenti per il ripiano** dei debiti fuori bilancio, di cui all’articolo 194;
- la periodicità è unica nell’anno (sempre 31 luglio), salvo eventuali ulteriori scadenze definite dal Regolamento di Contabilità.

Il primo dei due assunti pone in capo al Consiglio l’obbligo di adottare i provvedimenti per il ripiano dei debiti fuori bilancio e questo, quando si tratta di contenziosi per i quali è stato effettuato l’accantonamento, può avvenire in due modi:

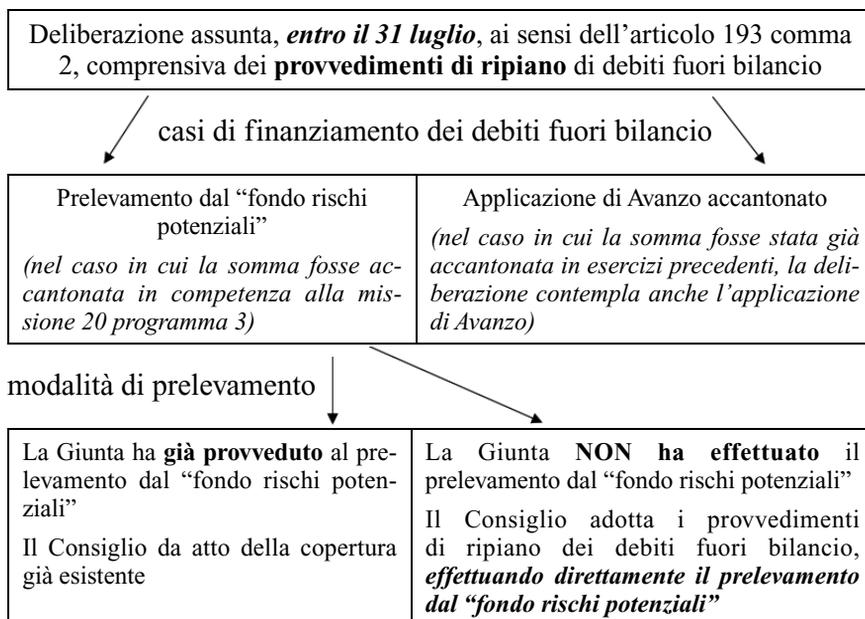
- 1) l’accantonamento effettuato in esercizi precedenti, è confluito ad alimentare il risultato di amministrazione ed è dunque conservato nell’ambito dell’Avanzo di Amministrazione. Il Consiglio, a norma dell’articolo 187, comma 2, lettera a), del TUEL, applica la quota accantonata;
- 2) l’accantonamento è presente nel “fondo rischi potenziali”. La competenza al prelevamento, a norma dell’articolo 176, sarebbe della Giunta, ma l’articolo 193 comma 2, obbliga il Consiglio ad adottare i **provvedimenti necessari al ripiano** dei debiti fuori bilancio.

Ne scaturisce la seguente domanda: *è legittimo che il Consiglio, in virtù della competenza ad adottare i provvedimenti necessari al ripiano dei debiti fuori bilancio, si sostituisca alla Giunta effettuando, con la manovra di assestamento generale, anche il prelevamento dal “fondo rischi potenziali” che non fosse ancora stato assunto?*

Si propone una **risposta affermativa**, sulla base di alcune considerazioni:

- l'attribuzione alla Giunta della competenza al prelevamento dal "fondo rischi potenziali" assicura un intervento tempestivo (scopo della norma), ma **non** pare connotata dal legislatore come avente **carattere esclusivo**;
- a fronte della notizia di debiti fuori bilancio, il Consiglio non pare avere significativi margini di apprezzamento discrezionale. Il legislatore si esprime in modo imperativo: *adottare i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194*;
- la norma che richiede di adottare i "provvedimenti" inoltre si riferisce al **ripiano**, non alle valutazioni sul riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio.

A questo punto occorre intersecare le azioni e le scadenze richieste dalla normativa, con il quadro di competenze sopra delineato.



Ove il Regolamento di Contabilità disponesse ulteriori scadenze per l'effettuazione degli adempimenti di cui agli articoli 193 e 194, il contenuto dei provvedimenti disciplinati da tali norme sarebbe il medesimo, anche sviluppato in un momento differente (ulteriore) rispetto alla data del 31 luglio.

Va da se che i casi sopra descritti si riferiscono ad oneri con le seguenti caratteristiche:

- debiti fuori bilancio pertinenti ad un contenzioso giunto a sentenza esecutiva;
- accantonamento già effettuato, in esercizi precedenti e confluito in Avanzo di Amministrazione, ovvero stanziato in competenza.

Resta pacifico che il Consiglio possa disporre l'applicazione del così detto "avanzo libero", nel caso in cui il debito fuori bilancio scaturente da sentenza non sia stato oggetto di alcun accantonamento, né in competenza di esercizio in corso, né di esercizi precedenti (con relativa confluenza dell'importo nel risultato di amministrazione).

4. Prelevamento dal fondo rischi potenziali

Gli adempimenti del 31 luglio appena descritti segnano un momento di ricognizione complessiva dei fenomeni che danno origine al fondo rischi. Quella sede è sicuramente idonea per assumere le decisioni che conducono al manifestarsi "in atto" dei rischi per i quali è stato effettuato l'accantonamento.

Tuttavia in corso di esercizio, lontano dalla scadenza di approvazione degli equilibri e dell'assestamento, può verificarsi l'esigenza di impiegare le somme accantonate.

Tale evenienza si fronteggia mediante prelevamento dal fondo che, a mente dell'articolo 176 del TUEL, è di competenza dell'Organo Esecutivo, la Giunta.

La relativa deliberazione dovrà avere il seguente contenuto minimo:

- a) dare conto della manifestazione in atto del rischio per il quale era stato effettuato l'accantonamento, specificandone:
1. le caratteristiche d'origine (evento che ha determinato l'accantonamento);
 2. il perfezionamento dell'obbligazione giuridica (esito negativo della sentenza);
 3. l'entità della somma da corrispondere alla controparte;
 4. il manifestarsi della esigibilità delle somme da pagare a carico dell'amministrazione;
- b) documentare che l'accantonamento al fondo rischi potenziali è comprensivo della somma che si intende prelevare. Si terrà conto che per tale attestazione occorrerà fare espresso rinvio alla documentazione istruttoria di formazione dello stanziamento del fondo. Ove puntualmente riportate nella Nota Integrativa al Bilancio, tali notizie potranno essere ivi raccolte e richiamate "*per relationem*"
- c) definire in quale Missione, Programma, Titolo (nonché Macroaggregato e Capitolo del PEG) andrà collocata la somma prelevata dal fondo;
- d) certificare il permanere del rispetto dei "vincoli di finanza pubblica", a seguito della allocazione della somma da una voce non rilevante (fondo rischi) ad una voce (imputazione della spesa) compresa nel calcolo del saldo;
- e) prenotare la somma sul capitolo di allocazione delle risorse, al fine di vincolarne l'impiego.

Il permanere degli equilibri resta connaturato allo stanziamento del fondo nel Bilancio di esercizio e per questo non necessita di essere attestato.

5. Gli atti successivi al prelevamento

Come rilevato al precedente Paragrafo 3, la tempestività del prelevamento con deliberazione di Giunta può essere vanificata nel caso di Sentenze esecutive il cui dispositivo, prima di essere adempiuto, necessita di riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio da approvare in Consiglio.

Si segnala in ogni caso, dopo il riconoscimento di legittimità, la necessità di procedere con gli atti gestionali di impegno e contestuale liquidazione. Ancorché predeterminati nei contenuti e dunque privi di margini di discrezionalità amministrativa, rivestono carattere gestionale obbligatorio e non possono essere assunti dagli organi di indirizzo.



CAP. VII**IL "FONDO RISCHI POTENZIALI"
IN SEDE DI RIACCERTAMENTO E RENDICONTO**

Il capitolo descrive il trattamento del "fondo" in sede di elaborazione del rendiconto e l'impiego successivo in caso di manifestazione in atto del rischio

1. Natura contabile dell'accantonamento e confluenza nel risultato di amministrazione

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 in sede di 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 potenziali”, 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**”*.

Come descritto nel precedente Paragrafo 1.2 del Capitolo III, l’importo stanziato al “fondo rischi potenziali” è frutto della sommatoria di oneri che potranno derivare da singoli specifici contenziosi di cui sono state stimate le “significative probabilità di soccombenza”.

Le somme che rimangono stanziate 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

dunque posta a garanzia della finalit  che ha originato l'accantonamento.

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

2. L'accantonamento in avanzo di amministrazione

Il "Principio contabile applicato concernente la contabilit  finanziaria" – Allegato 4/2 del Decreto Legislativo n. 118/2011 – al Paragrafo 9.2 dispone che il risultato di amministrazione venga distinto in *fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati*.

*La quota **accantonata** del risultato di amministrazione   costituita da:*

- a) l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilit ;*
- b) gli **accantonamenti** per le **passivit  potenziali** (fondi spese e rischi).*

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati.

Quando si accerta che la spesa potenziale non pu  pi  verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione   liberata dal vincolo.

Al venir meno del rischio, dunque, la quota che era stata dapprima stanziata e poi confluita nel risultato di amministrazione torna ad acquisire la qualificazione di fondo privo di vincolo di destinazione ed il suo impiego sar  disciplinato dalle norme sull'uso dell'avanzo libero.

Fin tanto che permangono i fattori di rischio che ne hanno generato l'accantonamento, le quote di avanzo restano destinate a copertura degli oneri potenziali.

In sede di riaccertamento ordinario il quadro del fondo si potrà presentare come segue:

<i>Identificativo del contenzioso</i>	<i>Importo stanziato in bilancio</i>	<i>Importo prelevato e impegnato in competenza a seguito di manifestazione del rischio</i>	<i>Importo rimasto stanziato a fondo per mancata manifestazione del rischio</i>
Contenzioso a)	100	100	0
Contenzioso b)	300	0	300
Totali	400	100	300
	<i>Totale accantonamento in competenza di esercizio</i>	<i>Quota prelevata dal fondo per manifestazione in atto del rischio</i>	<i>Importo che confluisce nel risultato di amministrazione</i>

Il contenzioso a), per cui in sede di Bilancio di Previsione si era provveduto ad accantonare 100, ha manifestato l'esito negativo, rendendo esigibili gli oneri a carico dell'ente. Mediante prelevamento dal fondo l'ente ha stanziato l'importo nella collocazione contabile di spesa effettiva, ha impegnato e pagato le somme. L'importo, in sede di approvazione del Bilancio di Previsione, viene decurtato dal calcolo delle somme rilevanti ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica. Per effetto del prelevamento e del conseguente impegno invece concorre con segno meno al calcolo e dunque riduce il margine di rispetto dei vincoli.

Per il contenzioso b), invece, non si è (ancora) manifestato l'esito di soccombenza. La somma ha trovato finanziamento mediante le entrate correnti dell'esercizio, al termine del quale ha concorso a generare risultato di amministrazione per 300. Di questa somma dovrà essere data evidenza nella stratificazione dell'avanzo. La quota di avanzo rimarrà così accantonata, pronta per essere prelevata, con variazione di bilancio, al manifestarsi dell'esito di soccombenza.

Le valutazioni sulle scritture contabili operate in sede di riaccerta-

mento ordinario sono da applicare anche agli stanziamenti permasti al fondo, senza essere prelevati e collocati nelle poste effettive del bilancio.

In altri termini. Ciò che è stanziato al "fondo rischi potenziali" è frutto di un'istruttoria che identifica con puntualità:

- quale evento potrà generare oneri passivi per l'ente;
- il "quantum" da accantonare in ragione di oggettivi elementi di calcolo;
- il grado di rischio di soccombenza;
- quando potrà verificarsi la necessità di soddisfare l'obbligazione passiva.

Sono tutti elementi che fanno delle somme accantonate al "fondo" stanziamenti "sui generis", poiché collocati in una sezione bilancio non impiegabile per operazioni gestionali (impegni, liquidazioni, pagamenti), ma sicuramente ascrivibili a concrete situazioni in cui manca solamente la manifestazione formale dell'obbligazione e dell'esigibilità.

Tutto ciò richiede che sulle somme rimaste in competenza, a fine esercizio, debba essere effettuata una ricognizione per la verifica della sussistenza delle condizioni che hanno dato origine all'accantonamento. Al permanere di queste si procederà a conservare l'accantonamento in avanzo di amministrazione. Diversamente, ove le condizioni di rischio fossero venute meno, le somme tornerebbero ad essere libere.

Corre infine l'obbligo di segnalare che l'entità dell'avanzo di amministrazione deve essere "capiente" rispetto alla consistenza dell'accantonamento. Ove tale condizione non ricorresse, il risultato di amministrazione sarebbe un "disavanzo", pari alla quota non coperta del totale da evidenziare come accantonato. L'accantonamento in avanzo è dato da importi già confluiti in precedenti rendiconti, sommato a quello dell'esercizio oggetto di consuntivazione.

Il trattamento dell'eventuale disavanzo non va soggetto a norme speciali. Il ripiano va effettuato secondo la relativa disciplina generale.

3. L'applicazione della quota accantonata in anticipo - Casistica

Con riferimento all'applicazione della quota accantonata in anticipo di amministrazione, il Principio contabile concernente la contabilità finanziaria – Allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – sancisce la seguente regola generale:

Con il bilancio di previsione o, nel corso dell'esercizio con provvedimento di variazione al bilancio, è sempre consentito l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione risultanti dall'ultimo consuntivo approvato.

La differenza immediatamente rilevabile rispetto alla manifestazione del rischio in corso d'anno risiede nella tipologia di variazione da approvare:

- nel caso di prelevamento dal fondo rischi di competenza si procede con una deliberazione di Giunta, assunta ai sensi dell'articolo 176 del TUEL che assegna all'organo esecutivo la competenza;
- nel caso di applicazione dell'accantonamento confluito in anticipo di amministrazione il Principio richiamato richiede una "variazione di bilancio", con ciò intendendo implicitamente che la competenza sia del Consiglio (*in questo caso sarà sempre possibile che intervenga la Giunta con una deliberazione assunta in applicazione degli articoli 42 comma 4 e 175 comma 4 del TUEL, con relativa susseguente "ratifica" da parte del Consiglio*).

Sono tuttavia da tenere nel dovuto conto ulteriori variabili, nel caso si intendesse applicare al Bilancio accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente. Assumono infatti rilievo procedurale l'approvazione del bilancio di previsione, ovvero il regime di esercizio provvisorio, nonché l'approvazione del rendiconto, ovvero l'approvazione del pre-consuntivo.

In argomento il "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" fornisce alcune indicazioni, ma non una trattazione sistematica di tutte le tipologie di situazioni che possono incorrere negli eventi della gestione.

La casistica può essere così rappresentata:

	Rendiconto approvato	Pre-Consuntivo approvato
Bilancio di Previsione approvato	Caso 1) - È la situazione che non richiede procedure speciali. L'applicazione al Bilancio dell'accantonamento conservato in Avanzo di Amministrazione è supportata dall'approvazione del Rendiconto	Caso 2) - Il Bilancio di Previsione può prevedere l'applicazione dell'accantonamento in Avanzo, a condizione che, entro il 31 gennaio venga approvato il risultato presunto di amministrazione
Esercizio Provvisorio	Caso 3) - È il caso meno frequente, poiché raramente il Bilancio di Previsione viene approvato dopo il Rendiconto dell'esercizio precedente. L'applicazione del fondo è consentita, in ragione della "certificazione" avvenuta con il Rendiconto del fondo accantonato in Avanzo	Caso 4) - L'applicazione del fondo rischi accantonato in Avanzo è consentito esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza. L'applicazione richiede specifici passaggi procedurali

Il **Caso 1)** – *bilancio di previsione e rendiconto approvati* – vede il Bilancio approvato e completo della previsione di applicazione di quota parte dell'Avanzo relativa al fondo accantonato nell'esercizio precedente. Dopo l'approvazione del Rendiconto dell'esercizio precedente la quota accantonata è anche certificata dal Conto di Bilancio e dunque il suo impiego potrà essere immediato, al verificarsi del rischio.

Il **Caso 2)** – *bilancio di previsione e preconsuntivo approvati* – che vede il Bilancio approvato e completo della previsione di applicazione di quota parte dell'Avanzo relativa al fondo accantonato nell'esercizio precedente, richiede quale unico adempimento preventivo che entro il 31 gennaio venga approvato il risultato presunto di amministrazione, a norma dell'articolo 11 comma 3 del Decreto Legislativo n. 118/2011. Le verifiche effettuate in sede di predisposizione del "pre-consuntivo"

devono avere a riferimento *“tutte le entrate e le spese dell’esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate”*. Sarà così possibile impiegare le somme stanziare in spesa per il manifestarsi in atto del rischio.

Il **Caso 3)** – *esercizio provvisorio e rendiconto approvato* – si verifica raramente e tuttavia non presenta particolari criticità. Sarà possibile, mediante deliberazione di Giunta corredata del parere dell’Organismo di Revisione Economico Finanziaria, applicare la quota di Avanzo, già certificato col Rendiconto, accantonato nell’esercizio precedente, applicare al Bilancio provvisorio la necessaria variazione. Soluzione non espressamente prevista dal Principio, ma individuata in analogia a quanto indicato al successivo Caso 4.

Il **Caso 4)** – *esercizio provvisorio e pre-consuntivo approvato* – è espressamente disciplinato dal Principio, come segue: *“L’utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è **consentito** anche nel corso dell’esercizio provvisorio, **esclusivamente per garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenza, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente**. A tal fine, la Giunta, dopo avere acquisito il parere dell’organo di revisione, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente, secondo le modalità previste dal presente principio”*. La norma consente l’utilizzo delle quote accantonate esclusivamente per attività soggette a termini o scadenze. Si ritiene che tra queste possano rientrare gli adempimenti imposti dal dispositivo di una sentenza di soccombenza.

La filiera procedurale dovrebbe svilupparsi come segue:

- 1) relazione documentata del dirigente competente (a fronte dell’esito di un contenzioso, il soggetto responsabile è presumibilmente quello dell’ufficio legale, ovvero dell’avvocatura);
- 2) approvazione del pre-consuntivo (risultato presunto di amministra-

- zione, di cui all'articolo 11, comma 3, lett. a), da parte della Giunta, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento;
- 3) espressione del parere da parte dell'organismo di revisione economico-finanziaria sulla proposta di applicazione al bilancio della quota accantonata in avanzo, rinveniente dall'ultimo esercizio chiuso;
 - 4) approvazione della variazione al bilancio provvisorio da parte della Giunta.

È pacifico che le quote di accantonamento conservate in Avanzo di Amministrazione e provenienti dal penultimo esercizio e precedenti possano essere oggetto di previsione in Bilancio, o di variazione per la relativa applicazione, anche in corso di esercizio provvisorio.



APPENDICE PROCEDURALE

La presente appendice riepiloga le procedure amministrative e contabili da porre in essere nelle varie fasi. Si pone dunque l'ambizioso obiettivo di rappresentare uno strumento operativo, snello e sintetico, ove gli operatori possano recuperare informazioni sulle fasi gestionali e modelli da impiegare con flessibilità nelle situazioni contingenti articolate e complesse che si presentano nell'impegno quotidiano.

L'attività di gestione amministrativo-contabile è scandita dalla ciclicità dell'esercizio finanziario. L'organizzazione di procedure e modelli da applicare alle varie fasi ne segue la cronologia.

Contenziosi

1 - La ricognizione del contenzioso

È la prima delle attività da porre in essere.

Soggetti coinvolti e relative competenze:

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Avvocatura (in enti di elevate dimensioni) Ufficio legale (ove presente) Unità organizzativa che assolve alla relativa competenza Segretario Comunale (quale soggetto che in enti di piccole dimensioni presidia la gestione del contenzioso, nonché soggetto con competenze organizzative generali)	L'ufficio è depositario delle notizie inerenti il contenzioso. Ha presenti in organico i legali dell'ente che patrocinano in causa, ovvero intrattiene i rapporti con i legali esterni incaricati del patrocinio Viene consultato a fronte di criticità ed insorgenza di contenziosi Assolve a tali funzioni trasversalmente su tutto l'ente

(segue)

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Servizio Finanziario (anche denominato Ragioneria)	È titolare della funzione di predisposizione del Bilancio di previsione, valuta la compatibilità delle previsioni di spesa avanzate dagli uffici Segue tutta la filiera procedurale per la formazione del bilancio
Generalità degli Uffici dell'ente (sia di staff che di linea)	Sono quelle articolazioni organizzative che esercitano le competenze dell'ente, dove possono sorgere controversie e contenziosi con soggetti contraenti e con soggetti che a vario titolo si rapportano con l'amministrazione (beneficiari di provvidenze, di assegnazione di alloggi, proprietari espropriati e così via) Questi uffici sono titolari delle informazioni "di merito" sui contenziosi e sono quelli per conto dei quali l'ente viene rappresentato in giudizio

La ricognizione del contenzioso può essere effettuata organizzando le informazioni da raccogliere secondo un modello che ne assicura il trattamento omogeneo:

SCHEMA di rilevazione n. 1

Dati	Note
<i>Sezione anagrafica e legale</i>	
Controparte	Indicazione e riferimenti del soggetto giuridico
Oggetto della causa	Descrizione sintetica dell'oggetto del contenzioso
Legale patrocinante	Riferimenti del legale che rappresenta l'ente nella controversia

(segue)

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Ufficio competente <i>“ratione materiae”</i>	Unità organizzativa dell’ente che esercita la competenza sulla materia oggetto del contenzioso. È l’ufficio che ha l’onere di fornire dati e informazioni sul contenzioso ivi compresa l’assunzione di atti amministrativi, esprimere valutazioni di merito sulla controversia ed ogni altro elemento utile all’esercizio della difesa degli interessi dell’amministrazione in giudizio. In base all’organizzazione dell’ente, potrebbe anche essere l’ufficio competente alla successiva emissione dei provvedimenti di impegno e liquidazione degli oneri di soccombenza riconosciuti dalla sentenza
Estremi formali del contenzioso, ovvero Sentenza	Identificativi di riferimento del contenzioso Ove già presente, estremi della sentenza <i>“non definitiva e non esecutiva”</i> In presenza di Sentenza <i>“non definitiva e non esecutiva”</i> , occorrerà una valutazione sull’opportunità di proporre ricorso e sugli eventuali esiti dello stesso, in termini di vittoria/soccombenza. È un compito che spetta al legale che patrocinia per conto dell’ente, previa raccolta di tutte le informazioni pertinenti e necessarie
Grado di rischio	Valutazione del grado di rischio di soccombenza: <i>probabile, possibile, remoto (sui criteri di valutazione si dirà più avanti in questo stesso capitolo)</i> . È un compito che spetta al legale che patrocinia per conto dell’ente, previa raccolta di tutte le informazioni pertinenti e necessarie
Stima tempi di conclusione	Ipotesi sui tempi di conclusione del contenzioso. Informazione funzionale a definire l’esercizio in cui effettuare l’accantonamento, nel caso in cui si renda necessario distribuire in più annualità gli oneri di rischio, troppo gravosi per ricadere in un’unica annualità. Informazione inoltre utile a conoscere in quale esercizio si verificheranno gli impatti sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica, nonché occorrerà tenerne conto per la necessaria provvista di cassa

(segue)

Ufficio	Oggetto del contributo operativo
Sezione contabile	
Importo della sorte	Quantificazione dell'importo oggetto del contenzioso, con riferimento alla sorte capitale, tenendo separata evidenza nelle voci sotto riportate di eventuali oneri per interessi e altri oneri passivi
Stima oneri passivi accessori	Valutazione di eventuali oneri per interessi, rivalutazioni monetarie ed altro
Stima spese legali	Valutazione delle spese addebitabili all'ente in caso di soccombenza
Copertura finanziaria	Verifica su impegni già esistenti, quando la causa sorge su un rapporto contrattuale già debitamente impegnato in bilancio In alternativa, indicazione di copertura mediante "fondo rischi potenziali"

Nota di richiamo al testo
 descrizione analitica e
 fondamento della elaborazione
 della scheda si trovano al
Paragrafo 1 del Capitolo III

2 - Valutazione del “grado di rischio di soccombenza”

La decisione sull'accantonamento deve essere corredata dalla valutazione istruttoria pertinente il “grado di rischio” del contenzioso censito. A mente del “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria”, l'accantonamento è giustificato in presenza di “significative probabilità di soccombenza”. Tale elemento può/deve essere raccolto dal legale che patrocinia in giudizio per conto dell'amministrazione.

È pertanto opportuno richiedere al legale l'espressione di tale valutazione con una nota di cui si propone un'ipotetica stesura:

OGGETTO: Richiesta parere di merito sul rischio di soccombenza.

*Voglia la spett.le SV esprimere in merito al contenzioso _____ (estremi), ovvero in merito alla sentenza non definitiva e non esecutiva _____ (estremi), la propria valutazione di rischio di soccombenza, indicando se questa si manifesti **probabile**, **possibile** o **remota**, là dove il significato da attribuire a tale classificazione è il seguente:*

Probabile	> del 50%	<i>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</i>
Possibile	< al 50% e > al 10%	<i>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</i>
Remota	= < al 10%	<i>Qualora la soccombenza ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali</i>

Motivazione del valore indicato:

*Si tenga presente che la valutazione sulla **significativa probabilità di soccombenza** sarà posta a fondamento istruttorio per la costituzione del “fondo rischi potenziali” e che si procederà ad accantonamento soltanto a fronte dell’ipotesi di rischio **probabile**.*

Si tenga altresì conto che le definizioni sopra riportate sono state riprese dalle seguenti fonti:

- *Principio contabile concernente la contabilità finanziaria – allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 – al paragrafo 5.2 lettera h);*
- *Principi predisposti dall’Organismo Italiano di Contabilità – OIC 31 – dedicato specificamente ai fondi per rischi ed oneri e al trattamento di fine rapporto;*
- *International Accounting Standards - IAS 37, dedicato specificamente agli accantonamenti ed alle passività e attività potenziali.*

La valutazione richiesta non impegna il legale e non modifica la natura giuridica né il contenuto del rapporto contrattuale che intrattiene con l’ente.

Nota di richiamo al testo

l’esposizione relativa il
fondamento della richiesta
da avanzare al legale sono al
Paragrafo 3 del Capitolo III

3 - La banca dati del contenzioso

Le informazioni raccolte con la “scheda di rilevazione”, accompagnate dalla valutazione istruttorio sul grado di rischio, possono essere organizzate in una “banca dati”, che abbia proprio l’entità del rischio di soccombenza come criterio regolatore.

Di seguito un ipotesi del modello di banca dati:

Rischio “probabile”				
Contenzioso (<i>oggetto ed estremi</i>) <i>ovvero</i> Sentenza “ <i>non definitiva e non esecutiva</i> ” (<i>estremi</i>)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se a fondo rischi o già coperta da impegni</i>	

L'importo risultante dalla sommatoria dei casi così classificati darà l'*entità da accantonare al fondo*.

Rischio “possibile”				
Contenzioso (<i>oggetto ed estremi</i>) <i>ovvero</i> Sentenza “ <i>non definitiva e non esecutiva</i> ” (<i>estremi</i>)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	

L'importo risultante dalla sommatoria dei casi così classificati **non richiederà di accantonare al fondo.**

Rischio “remoto”				
Contenzioso (oggetto ed estremi) ovvero Sentenza “non definitiva e non esecutiva” (estremi)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	

Infine, a titolo di mero suggerimento, si riporta un modello di rilevazione di contenziosi ancora non incardinati presso l’Autorità Giudiziaria, ma che hanno elevate probabilità di essere attivati.

Contenzioso “ipotizzato”				
Contenzioso (oggetto)		Controparte		
Importo sorte	Oneri accessori	Spese legali	Copertura finanziaria	Stima sui tempi di conclusione
			<i>Indicare se già coperta da impegni</i>	<i>Il dato può essere omesso, poiché il contenzioso non è ancora sorto</i>

La raccolta di tali informazioni ha il solo scopo di presidiare con anticipo situazioni critiche nei rapporti con soggetti esterni all'ente e consentire di porre in essere **azioni di prevenzione del contenzioso**.



4 - Cosa va inserito nei documenti di programmazione

Nel Documento Unico di Programmazione

Nella Sezione Strategica (Ses), ove è richiesto di attivare il processo di cognizione delle “condizioni interne”, la definizione del quadro delle risorse disponibili rappresenta un presupposto alle scelte sulle priorità programmatiche. In questo contesto pare doveroso dichiarare il **volume complessivo delle somme da accantonare a fondo rischi**, in competenza e sugli esercizi del bilancio pluriennale, ove si renda necessario distribuire in più annualità l'onere del rischio.

La Sezione Operativa (Seo), per la natura operativa dei contenuti programmatori, non richiede menzione degli accantonamenti.



Nota Integrativa al Bilancio

Si suggerisce “nota integrativa”, rechi la descrizione dei criteri seguiti per il calcolo del “fondo” e la menzione analitica dei rischi per i quali si procede all’accantonamento.

La matrice informativa, tratta dalla banca dati sopra proposta al Paragrafo 1 del Capitolo III, potrebbe essere organizzata come segue:

Rischi “con significative probabilità di realizzazione” oggetto di accantonamento

Oggetto	Importo	Grado di rischio	Tempi di eventuale manifestazione
Evento, contenzioso, perdita ascrivibile a società partecipata, altre cause di rischio potenziale	Entità finanziaria del rischio stimato, oggetto di accantonamento	Il rischio riveste carattere “probabile” e questo è il fattore che ne richiede il relativo accantonamento. <i>Si rammenta che tale fattore deve essere supportato da apposita istruttoria valutativa</i>	Valutazione sui tempi di manifestazione del rischio, per i quali dovrebbero sussistere elementi supportati da ragionevole certezza

Non si ritiene necessario che la nota integrativa espliciti, per ogni singolo fattore di rischio, tutti gli elementi raccolti ed il percorso logico che ha condotto all’accantonamento. Sarà sufficiente esporre, come richiesto dal Principio, i criteri seguiti e le risultanze finali delle valutazioni che hanno condotto all’accantonamento, *popolando la tabella sopra riportata*.

Come mero suggerimento si propone l’inserimento anche di dati relativi ai contenziosi con rischi di soccombenza solo “potenziali” o “remoti”:

Rischi “meramente possibili o remoti” non oggetto di accantonamento

Oggetto	Importo	Grado di rischio	Tempi di eventuale manifestazione
Evento, contenzioso, perdita ascrivibile a società partecipata, altre cause di rischio potenziale	Entità finanziaria del rischio, <i>ove ne sia possibile la stima</i>	Espressione della potenzialità mediante valore percentuale, ovvero definizione di “meramente possibili” o “remoto”	Valutazione sui tempi di eventuale manifestazione del rischio, <i>ove ciò sia possibile</i>

Occorre precisare che, in funzione della natura delle cause di accantonamento, il fattore “grado di rischio” assume differenti significati e valenze.

Nel caso di **contenziosi**, la valutazione del grado di rischio è posta a fondamento della decisione di accantonare o non accantonare.

Nel caso di **perdite** di società partecipate, accantonare non è un’opzione, ma un obbligo. Tuttavia, dal momento che la perdita potrebbe non essere ripianata per effetto di decisioni di dismissione o liquidazione della società, il “grado di rischio” sarà un’informazione utile a comprendere quale sarà il destino dell’accantonamento. In altre parole, se la somma sarà effettivamente impiegata allo scopo di originario accantonamento, ovvero tornerà disponibile per altre scelte di destinazione.

Nel caso di accantonamento per le **indennità del Sindaco** o per i **rinnovi contrattuali**, **l’accantonamento è obbligatorio** e non vi sono ragioni per valutare “rischi”. Le somme, a tempo debito ed al verificarsi di determinati eventi (cessazione del mandato del Sindaco, stipula del nuovo contratto collettivo nazionale di lavoro), saranno necessariamente applicate al bilancio per essere impiegate. Ne consegue che la relativa sezione della tabella non dovrà essere compilata.

Nota di richiamo al testo
 l’inserimento in
 Nota integrativa è trattato ai
Paragrafi 2 e 3
 del **Capitolo IV**

Bilancio di Previsione

- Nella “Missione 20” denominata “Fondi”, sono stati incardinati:
- Programma 1 “Fondo di riserva”;
 - Programma 2 “Fondo crediti di dubbia esigibilità”;
 - Programma 3 “Altri fondi” *Fondi speciali per le leggi che si perfezionano successivamente all’approvazione del bilancio. Accantonamenti diversi. Non comprende il fondo pluriennale vincolato che va attribuito alle specifiche missioni che esso è destinato a finanziare* ⁽¹⁾.



5 - Il “fondo rischi potenziali” ed i vincoli di finanza pubblica

Le somme stanziare al “fondo” non rilevano ai fini del calcolo dei saldi di finanza pubblica.

Di seguito si riporta il prospetto di verifica da allegare al bilancio di previsione, nonché alle variazioni che intervengono in corso di esercizio:

(1) “Glossario delle missioni e dei programmi” allegato n. 14 – seconda parte – D.Lgs. n. 118/2011.

BILANCIO di PREVISIONE				
PROSPETTO VERIFICA RISPETTO dei VINCOLI di FINANZA PUBBLICA				
Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)	(+)	0,00	0,00	0,00
B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica	(+)	0,00	0,00	0,00
D) Titolo 3 - Entrate extratributarie	(+)	0,00	0,00	0,00
E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)	0,00	0,00	0,00
G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI ⁽¹⁾	(+)	0,00	0,00	0,00

(segue)

Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente ⁽²⁾	(-)	0,00	0,00	0,00
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)	(-)	0,00	0,00	0,00
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale ⁽²⁾	(-)	0,00	0,00	0,00
I4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)	(-)	0,00	0,00	0,00

(segue)

Equilibrio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012		Competenza anno di riferimento n	Competenza anno n+1	Competenza anno n+2
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)	(-)	0,00	0,00	0,00
M) SPAZI FINANZIARI CEDUTI⁽¹⁾				
	(-)	0,00	0,00	0,00
(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012⁽⁴⁾		0,00	0,00	0,00
(N=A+B+C+D+E+F+G-H-I-L-M)				

Le voci evidenziate nel prospetto “H4) *Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)*”, “H5) *Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)*” e “I4) *Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione)*”, sono riportate nel calcolo con segno – (meno) e dunque decurtate dal calcolo delle spese. Le prime due dal Titolo I e la seconda dal Titolo II.

Nota di richiamo al testo

specifiche sull'incidenza del “fondo” nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica sono al

Paragrafo 3 del Capitolo V

6 - La gestione contabile del “fondo” in corso di esercizio

La gestione dinamica del fondo in corso di esercizio può essere rappresentata dal seguente schema:



Nuovo contenzioso o rischio	Fondo rischi potenziali	Manifestazione “in atto” dei rischi
<i>Nuovi contenziosi/rischi che generano la necessità di effettuare ulteriori accantonamenti (contenzioso c)</i>	Elenco contenziosi/rischi che costituiscono il fondo: <ul style="list-style-type: none"> • a (che si manifesta in atto) • b (che non si manifesta) • c (nuovo accantonamento) 	<i>Sentenze esecutive che generano la necessità di allocare le somme in partite effettive del bilancio per soddisfare le obbligazioni che ne derivano (contenzioso a)</i>
Totale “incremento”	Nuova consistenza del Fondo	Totale “prelevamento”

La somma relativa al **contenzioso c)** indicato in tabella, dovrà essere stanziata “ex novo” nel fondo e per questo trovare fonte di finanziamento nell’esercizio in corso.

La somma relativa al **contenzioso a)** dovrà essere prelevata dal fondo per essere stanziata nella pertinente missione/programma, *ratione materiae*, dove sarà impegnata e pagata.

La somma relativa al **contenzioso b)** resterà accantonata al fondo e al termine dell’esercizio confluirà nel risultato di amministrazione.

Nota di richiamo al testo

specifiche sulla gestione
del “fondo” in corso di esercizio
sono al

Paragrafo 1 del Capitolo VI

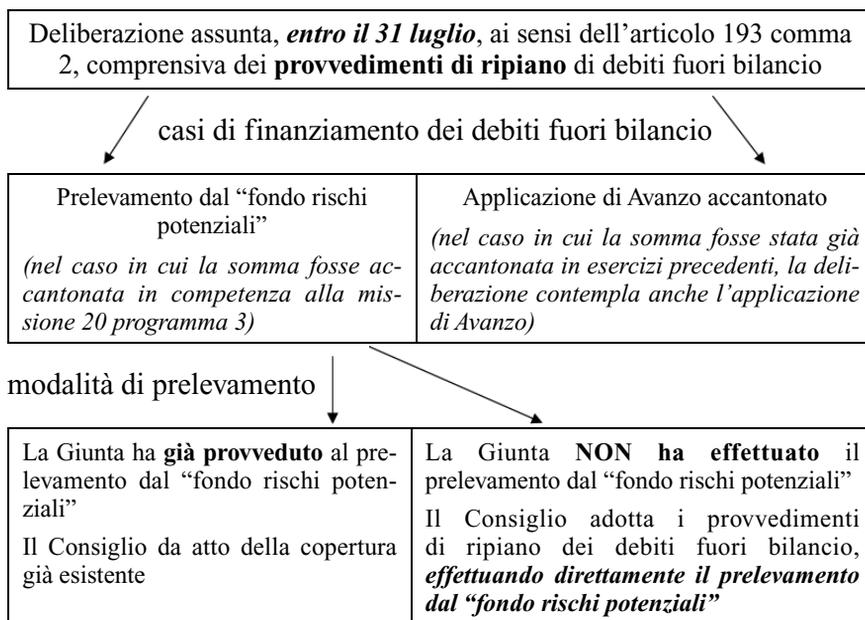
7 - Il prelevamento dal “fondo” in sede di approvazione di “equilibri e assestamento generale”

È legittimo che il Consiglio, in virtù della competenza ad adottare i provvedimenti necessari al ripiano dei debiti fuori bilancio, si sostituisca alla Giunta effettuando, con la manovra di assestamento generale, anche il prelevamento dal “fondo rischi potenziali” che non fosse ancora stato assunto?

Si propone una **risposta affermativa**, sulla base di alcune considerazioni:

- l’attribuzione alla Giunta della competenza al prelevamento dal “fondo rischi potenziali” assicura un intervento tempestivo (scopo della norma), ma non pare connotata dal legislatore come avente **carattere esclusivo**;
- a fronte della notizia di debiti fuori bilancio, il Consiglio non pare avere significativi margini di apprezzamento discrezionale. Il legislatore si esprime in modo imperativo: *adottare i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all’art. 194*;
- la norma che richiede di adottare i “provvedimenti” inoltre si riferisce al ripiano, non alle valutazioni sul riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio.

A questo punto occorre intersecare le azioni e le scadenze richieste dalla normativa, con il quadro di competenze sopra delineato.



I casi sopra descritti si riferiscono ad oneri con le seguenti caratteristiche:

- debiti fuori bilancio pertinenti contenzioso giunto a sentenza esecutiva;
- accantonamento già effettuato, in esercizi precedenti e confluito in Avanzo di Amministrazione, ovvero stanziato in competenza.

Nota di richiamo al testo

il trattamento
del “fondo” in sede
di approvazione degli equilibri è al
Paragrafo 3 del Capitolo VI

8 - Il “fondo” in sede di elaborazione del riaccertamento ordinario

In sede di riaccertamento ordinario il quadro del fondo si potrà presentare come segue:

<i>Identificativo del contenzioso</i>	<i>Importo stanziato in bilancio</i>	<i>Importo prelevato e impegnato in competenza a seguito di manifestazione del rischio</i>	<i>Importo rimasto stanziato a fondo per mancata manifestazione del rischio</i>
Contenzioso a)	100	100	0
Contenzioso b)	300	0	300
Totali	400	100	300
	<i>Totale accantonamento in competenza di esercizio</i>	<i>Quota prelevata dal fondo per manifestazione in atto del rischio</i>	<i>Importo che confluisce nel risultato di amministrazione</i>

Il contenzioso a), per cui in sede di Bilancio di Previsione si era provveduto ad accantonare 100, ha manifestato l’esito negativo, rendendo esigibili gli oneri a carico dell’ente. Mediante prelevamento dal fondo l’ente ha stanziato l’importo nella collocazione contabile di spesa effettiva, ha impegnato e pagato le somme. L’importo, in sede di approvazione del Bilancio di Previsione, veniva decurtato dal calcolo delle somme rilevanti ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica. Per effetto del prelevamento e del conseguente impegno, invece, concorre con segno meno al calcolo e dunque riduce il margine di rispetto dei vincoli.

Per il contenzioso b) invece non si è (ancora) manifestato l’esito di soccombenza. La somma ha trovato finanziamento mediante le entrate correnti dell’esercizio, al termine del quale ha concorso a generare risultato di amministrazione per 300. Di questa somma dovrà essere data evidenza nella stratificazione dell’avanzo. La quota di avanzo rimarrà

così accantonata, pronta per essere prelevata, con variazione di bilancio, al manifestarsi dell'esito di soccombenza.



9 - L'impiego del "fondo" confluito in Avanzo di Amministrazione

Con riferimento all'applicazione della quota accantonata in avanzo di amministrazione ed al relativo impiego la casistica può essere così rappresentata:

	Rendiconto approvato	Pre-Consuntivo approvato
Bilancio di Previsione approvato	Caso 1) - È la situazione che non richiede procedure speciali. L'applicazione al Bilancio dell'accantonamento conservato in Avanzo di Amministrazione è supportata dall'approvazione del Rendiconto	Caso 2) - Il Bilancio di Previsione può prevedere l'applicazione dell'accantonamento in Avanzo, a condizione che, entro il 31 gennaio venga approvato il risultato presunto di amministrazione
Esercizio Provvisorio	Caso 3) - È il caso meno frequente, poiché raramente il Bilancio di Previsione viene approvato dopo il Rendiconto dell'esercizio precedente. L'applicazione del fondo è consentita, in ragione della "certificazione" avvenuta con il Rendiconto del fondo accantonato in Avanzo	Caso 4) - L'applicazione del fondo rischi accantonato in Avanzo è consentito esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza. L'applicazione richiede specifici passaggi procedurali

Il **Caso 1)** – *bilancio di previsione e rendiconto approvati* – vede il Bilancio approvato e completo della previsione di applicazione di quota parte dell’Avanzo relativa al fondo accantonato nell’esercizio precedente. Dopo l’approvazione del Rendiconto dell’esercizio precedente la quota accantonata è anche certificata dal Conto di Bilancio e dunque il suo impiego potrà essere immediato, al verificarsi del rischio.

Il **Caso 2)** – *bilancio di previsione e preconsuntivo approvati* – che vede il Bilancio approvato e completo della previsione di applicazione di quota parte dell’Avanzo relativa al fondo accantonato nell’esercizio precedente, richiede quale unico adempimento preventivo che entro il 31 gennaio venga approvato il risultato presunto di amministrazione, a norma dell’articolo 11, comma 3, del Decreto Legislativo n. 118/2011. Le verifiche effettuate in sede di predisposizione del “pre-consuntivo” devono avere a riferimento *“tutte le entrate e le spese dell’esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate”*. Sarà così possibile impiegare le somme stanziare in spesa per il manifestarsi in atto del rischio.

Il **Caso 3)** – *esercizio provvisorio e rendiconto approvato* – si verifica raramente e tuttavia non presenta particolari criticità. Sarà possibile, mediante deliberazione di Giunta corredata del parere dell’Organismo di Revisione Economico Finanziaria, applicare la quota di Avanzo, già certificato col Rendiconto, accantonato nell’esercizio precedente, applicare al Bilancio provvisorio la necessaria variazione. Soluzione non espressamente prevista dal Principio, ma individuata in analogia a quanto indicato al successivo Caso 4.

Il **Caso 4)** – *esercizio provvisorio e pre-consuntivo approvato* – è espressamente disciplinato dal Principio, come segue: *“L’utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è **consentito** anche nel corso dell’esercizio provvisorio, **esclusivamente per garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenza, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, la Giunta, dopo avere acquisito il parere dell’organo***

di revisione, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dal presente principio". La norma consente l'utilizzo delle quote accantonate esclusivamente per attività soggette a termini o scadenze. Si ritiene che tra queste possano rientrare gli adempimenti imposti dal dispositivo di una sentenza di soccombenza.



Altre casistiche di accantonamento a “fondo rischi potenziali”

Di seguito le istruzioni semplificate sul trattamento operativo delle altre casistiche di rischio per le quali è previsto l'accantonamento al “fondo rischi potenziali”.

Si precisa, altresì, che la maggior parte delle indicazioni sopra inserite con riferimento al contenzioso hanno validità operativa anche per le tipologie di accantonamenti che seguono.

In particolare si segnalano le seguenti fasi, valide per tutte le tipologie di accantonamento:

Fase di gestione operativa	Riferimento punto appendice
Cosa va inserito nei documenti di programmazione	Punto 4
Il “fondo rischi potenziali” ed i vincoli di finanza pubblica	Punto 5
La gestione contabile del “fondo” in corso di esercizio	Punto 6
Il prelevamento dal “fondo” in sede di approvazione di “equilibri e assestamento generale”	Punto 7
Il “fondo” in sede di elaborazione del riaccertamento ordinario	Punto 8
L’impiego del “fondo” confluito in Avanzo di Amministrazione	Punto 9

Ciò che segue reca precisazioni procedurali pertinenti le “altre” tipologie.

Perdite società partecipate

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
In quale esercizio	Va effettuato nell’esercizio successivo a quello in cui si manifesta la perdita
Calcolo dell’accantonamento	Deve essere di importo pari al risultato di esercizio negativo, non ripianato, in <i>misura</i> comunque <i>proporzionale</i> alla <i>quota di partecipazione</i>
Confluenza nel risultato di amministrazione	A fine esercizio, ove non impiegato (prelevato e impegnato), confluisce in sede di approvazione del Rendiconto, nel risultato di amministrazione (Avanzo)
Prelevamento e impiego	La normativa relativa al prelevamento ed all’impiego è identica a quella valida per le altre tipologie

(segue)

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
Imputazione contabile	L'imputazione contabile del Piano dei Conti è da effettuare sulla voce U.3.01.01.02.001 (<i>Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale in imprese controllate incluse nelle amministrazioni locali</i>), ovvero U.3.01.01.02.002 (<i>Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale in imprese partecipate incluse nelle amministrazioni locali</i>)

Nota di richiamo al testo

il trattamento
dell'accantonamento per
"perdite delle società partecipate"
è al
Paragrafo 6 del Capitolo II

Indennità di fine mandato del Sindaco

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
In quale esercizio	Va effettuato in ogni esercizio di durata del mandato
Calcolo dell'accantonamento	Per ogni anno, deve essere di importo pari ad una mensilità di quanto corrisposto
Confluenza nel risultato di amministrazione	A fine esercizio l'importo confluisce in avanzo di amministrazione

(segue)

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
Prelevamento e impiego	<i>Nell'ultimo esercizio l'accantonamento deve essere effettuato per il nuovo Sindaco, mentre nella competenza in partita effettiva della Spesa per indennità, va allocata l'applicazione dell'Avanzo accantonato</i> negli esercizi precedenti per la relativa corresponsione
Specifiche per la corresponsione	La corresponsione non può avvenire se il mandato cessa prima dei trenta mesi L'obbligo di corrispondere le somme sorge, <i>ope legis</i> , al momento della cessazione dell'incarico; nessuna specifica istanza deve essere avanzata dall'interessato
Imputazione contabile	L'imputazione contabile del Piano dei Conti è da effettuare sulla voce U.1.03.02.01.001

Nota di richiamo al testo

il trattamento
dell'accantonamento per
"indennità di fine mandato del Sindaco"
è al
Paragrafo 7 del Capitolo II

Rinnovo del Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro (CCNL)

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
In quale esercizio	Dopo la scadenza del CCNL, in ogni esercizio e fino alla firma del nuovo contratto, si procede ad accantonare le somme necessarie <i>Non si dà luogo ad accantonamento, nel caso in cui si fosse in presenza di un "blocco legale dei rinnovi", poiché in questo caso non verranno riconosciuti e corrisposti gli arretrati</i>

(segue)

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
Calcolo dell'accantonamento	L'importo dell'accantonamento è fissato dal D.P.C.M. 27 febbraio 2017 per il triennio contrattuale 2016-2018; il valore è da calcolare sul monte salari del 2015 <i>(al netto della spesa per l'indennità di vacanza contrattuale vigente dall'anno 2010, maggiorato degli oneri contributivi ai fini previdenziali e dell'imposta sulle attività produttive)</i> , con le seguenti percentuali: – anno 2016 – 0,36% – anno 2017 – 1,09% – anno 2018 – 1,45%
Confluenza nel risultato di amministrazione	A fine esercizio, ove il CCNL non fosse ancora firmato, l'accantonamento confluisce nel risultato di amministrazione
Prelevamento e impiego	Alla firma del nuovo CCNL, la somma va trasferita, mediante le consuete regole sul prelevamento da fondo (articolo 167 del TUEL) e sull'applicazione dell'Avanzo (articolo 187 del TUEL)
Imputazione contabile	Lo stanziamento va sulle pertinenti “missioni e programmi” e sulle seguenti voci del Piano dei Conti Integrato: – U.1.01.01.01.001 – <i>(Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato)</i> – U.1.01.01.01.005 – <i>(Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato)</i>

Nota di richiamo al testo

il trattamento
dell'accantonamento per
“rinnovi contrattuali dei dipendenti”
è al

Paragrafo 8 del Capitolo II

Rimborso spese legali agli amministratori - Articolo 86 comma 5 del TUEL

Aspetto procedurale	Istruzioni operative
In quale esercizio	L'accantonamento va effettuato nell'esercizio in cui si ha notizia di un'azione legale che vede coinvolto un amministratore
Calcolo dell'accantonamento	L'entità dell'accantonamento è pari alle spese legali che l'amministratore dovrà sostenere per il patrocinio nel giudizio; L'entità dell'accantonamento dovrà essere tale da non aumentare <i>"le spese relative all'organizzazione e al funzionamento complessivamente sostenute dall'ente locale rispetto a quanto risulta nel rendiconto relativo al precedente esercizio, essendo possibili compensazioni interne"</i> (Corte dei Conti - Sezione controllo Lombardia, Deliberazione n. 425 del 09.12.2015)
Confluenza nel risultato di amministrazione	Analogamente agli accantonamenti per contenziosi dell'ente, l'accantonamento, a fine esercizio, confluisce nel risultato di amministrazione
Prelevamento e impiego	La normativa relativa al prelevamento ed all'impiego è identica a quella valida per le altre tipologie
Imputazione contabile	L'imputazione contabile del Piano dei Conti è da effettuare sulla voce U.1.03.02.01.002

Nota di richiamo al testo

il trattamento
dell'accantonamento per
"rimborso delle spese legali in favore
di amministratori" è al

Paragrafo 9 del Capitolo II



PRASSI RICHIAMATA

1 - Corte dei Conti, Sez. Autonomie, Deliberazione 23 marzo 2016, n. 9/ SEZAUT/2016/INPR - *Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali* (Estratto)

4. I fondi di accantonamento nel bilancio di previsione 2016-2018 e loro riflessi sul saldo di finanza pubblica

4.1 I fondi e gli accantonamenti costituiscono uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva sterilizzazione di una certa quantità di risorse necessarie a bilanciare sopravvenienze che possano pregiudicarne il mantenimento durante la gestione.

a) La previsione di dette poste deve essere congrua per due ragioni: da un lato affinché la copertura del rischio sia efficacemente realizzata, dall'altro affinché lo stanziamento in bilancio non sottragga alla gestione risorse in misura superiore al necessario.

Nella disamina di queste poste la prima riflessione cade sul “fondo crediti di dubbia esigibilità” la cui congruità – dopo il primo accantonamento cui hanno dovuto provvedere alla data del 15 giugno 2015 – per gli enti non sperimentatori, si ha modo di verificare per la prima volta con l'approvazione del rendiconto 2015.

Va, preliminarmente, ricordato, in merito alla novella dell'art. 2, comma 6, D.L. n. 78/2015, che l'utilizzo del fondo di sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità, ai fini dell'accantonamento del “fondo crediti di dubbia esigibilità”, non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa (deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG)

Si ritiene, poi, utile fare le seguenti puntualizzazioni. La quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il “fondo crediti di dubbia esigibilità”, allegato al bilancio di previsione, e risultante

dall'applicazione del principio contabile applicato (punto 3.3), deve essere pari almeno, nel 2016, al 55 per cento, nel 2017 al 70 per cento, nel 2018 all'85 per cento. Dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.

Riprendendo quanto già affermato nella deliberazione n. 32/2015/INPR, occorre esaminare attentamente gli effetti che lo stanziamento di bilancio del fondo, nelle percentuali ridotte di cui si è detto, determina sugli equilibri generali della gestione, sia di competenza, sia di cassa.

La regola generale prevede che venga stanziata nel bilancio di previsione un'apposita posta contabile, denominata "accantonamento al "fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

Il principio contabile prevede la possibilità per gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione di poter calcolare il "fondo crediti di dubbia esigibilità" facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.

A questo fine è necessario dare consistenza ai presupposti che devono sussistere per applicare tale modalità di calcolo del fondo, individuando i più attendibili criteri, in base ai quali si possa dichiarare sussistente il miglioramento della capacità di riscossione dell'ente sulle entrate di dubbia e difficile esazione, e fornendo l'analitica documentazione di supporto.

Un andamento non strutturato della capacità di riscossione, in termini di miglioramento, potrebbe ingenerare la formazione di un "fondo crediti di dubbia esigibilità" non idoneo con tutte le conseguenze relative in termini di equilibri gestionali presenti e tendenziali.

Sempre nel senso di monitorare l'adeguatezza del "fondo crediti di dubbia esigibilità", occorre richiamare l'azione di controllo e verifica dell'ammontare del fondo in corso di esercizio, sia nel momento dell'approvazione del rendiconto della gestione, ai fini dell'andamento della capacità di riscossione dei residui attivi, sia al momento della variazione generale di assestamento e del controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio, da realizzare entro il 31 luglio di ogni anno.

Il principio contabile prevede espressamente che sia verificata la con-

gruità del “fondo crediti di dubbia esigibilità” complessivamente accantonato nel bilancio di assestamento, nonché nell’avanzo, in considerazione dell’ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quelli dell’esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri.

L’adeguamento del fondo si attua in sede di assestamento operando la variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l’accantonamento al “fondo crediti di dubbia esigibilità”.

In sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, si opererà vincolando o svincolando le necessarie quote dell’avanzo di amministrazione. Si tratta delle iniziative necessarie ad adeguare il fondo accantonato nel risultato di amministrazione in caso di squilibri riguardanti la gestione dei residui disciplinate, oltre che dal principio contabile, dall’art. 193, secondo comma, del TUEL.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l’avanzo di amministrazione.

Al riguardo appare utile richiamare quanto contenuto nella citata deliberazione 32/2015/INPR: «La dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell’ente e alla necessaria verifica dell’organo di revisione».

b) Altro fondo che necessita di un attento monitoraggio è il “fondo contenziosi” che 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 forma-

tosì 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.

Altri fondi di accantonamento possono essere costituiti per fare fronte a passività potenziali tenendo conto della specificità della gestione di ogni ente.

Per quanto riguarda il "fondo di accantonamento per perdite negli organismi partecipati" si rinvia al paragrafo 8.

4.2 Una riflessione specifica va fatta sugli effetti conseguenti al disposto dell'art. 1, comma 712, della legge 208/2015 in base al quale il saldo di finanza pubblica per l'anno 2016 non considera gli stanziamenti del "fondo crediti di dubbia esigibilità" e dei "fondi spese e rischi futuri" concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione.

L'esclusione dei fondi di accantonamento dal saldo di finanza pubblica amplia la capacità di spesa degli enti e consente di impiegare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato riferito al precedente esercizio, nei limiti degli stanziamenti previsti per il "fondo crediti dubbia esigibilità", esclusivamente per la quota non finanziata dall'avanzo, e per i "fondi spese e rischi futuri" di ciascun anno di programmazione, destinati a confluire nell'avanzo di amministrazione.

La possibilità di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero, destinato e vincolato riferito al precedente esercizio, permetterà di avere effetti positivi sulla spesa di investimento degli enti territoriali (cfr. Circolare Ministero dell'economia e delle finanze n. 5 del 10 febbraio 2016).

La previsione nel bilancio 2016-2018 di fondi di accantonamento destinati a confluire nel risultato di amministrazione richiede una manovra di riduzione della spesa corrente, a invarianza di pressione tributaria e tariffaria, e ciò consente di liberare risorse a favore della spesa di investimento: tale ottica si pone in coerenza con il principio del pareggio di bilancio di cui alla legge n. 243/2012.

2 - Corte dei Conti, Sez. controllo Campania, Deliberazione 27 settembre 2017, n. 238 - Accantonamento/incremento del Fondo rischi per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza

PREMESSO

Il Sindaco del comune di ..., in relazione all'operatività del Fondo rischi ex paragrafo 5.2, lettera h), dell'allegato 4.2 del D.Lgs. 118/2011, ha chiesto di sapere:

- "se l'utilizzazione del medesimo Fondo rischi accantonato, in presenza di sopraggiunte sentenze di condanna esecutive, possa disporsi direttamente l'impegno dell'accedente spesa sul detto capitolo già istituito o se invece debba promuoversi variazione di bilancio per l'istituzione di un nuovo capitolo ad hoc finalizzato al finanziamento della spesa derivante dalla soccombenza giudiziale con prelievo dal Fondo accantonato;
- se, in ipotesi della necessità della variazione di bilancio, nell'istituito nuovo capitolo preordinato al finanziamento della spesa correlata alla maturata

- obbligazione debba transitarvi quota parte dell'originario accantonamento in stretta proporzionalità all'impegno della spesa in relazione alle sentenze già pervenute ovvero possa transitarvi un maggiore importo anche per la copertura della spesa riguardo alle ulteriori sentenze che è ragionevole ritenere sopravvengano nel corso dell'esercizio finanziario, con riversamento dell'eventuale supero che dovesse registrarsi a fine esercizio nel fondo originariamente accantonato: ciò per evidenti esigenze di semplificazione e di non aggravamento procedimentale;
- se, sempre nel caso necessiti la variazione di bilancio all'esame, la stessa debba promuoversi 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”.

CONSIDERATO

Secondo ormai consolidati orientamenti assunti dalla Corte dei conti in tema di pareri da esprimere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, occorre verificare in via preliminare se la richiesta di parere formulata presenti i necessari requisiti di ammissibilità, sia sotto il profilo soggettivo, che riguarda la legittimazione dell'organo richiedente, sia sotto il profilo oggettivo, che concerne l'attinenza dei quesiti alla materia della contabilità pubblica, come espressamente previsto dalla legge, e la coerenza dell'espressione di un parere con la posizione costituzionale assegnata alla Corte dei conti ed il ruolo specifico delle Sezioni regionali di controllo.

La richiesta di parere deve considerarsi ammissibile, sotto il profilo soggettivo, in quanto sottoscritta dal Sindaco, organo legittimato ad esprimere la volontà dell'ente ai sensi dell'art.50 del Tuel.

In ordine al requisito oggettivo, occorre preliminarmente accertare se la richiesta di parere sia riconducibile alla materia della contabilità pubblica (cfr: deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010), se sussistano i requisiti di generalità ed astrattezza, se il quesito non implichi valutazione di comportamenti amministrativi, ancor più se connessi ad atti già adottati o comportamenti espletati, se la questione sia oggetto di indagini della procura regionale o di giudizio innanzi alla sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti, ovvero oggetto di contenzioso penale, civile o amministrativo. Sotto tale profilo il quesito è da ritenersi ammissibile, nei limiti seguenti.

Va, infatti, esclusa, in questa sede, qualsiasi valutazione circa la specifica e concreta situazione prospettata dall'ente; ciò in quanto la funzione consultiva non può interferire, ancorché potenzialmente, con le altre funzioni intestate alla Corte dei conti e "non può avere ad oggetto fattispecie specifiche, né può estendersi sino ad impingere, in tutto o in parte, nell'ambito della discrezionalità, nonché nelle specifiche attribuzioni e delle responsabilità, degli Enti interpellanti e dei loro organi" (Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione del 17 gennaio 2013, n. 2/2013; deliberazione del 14 febbraio 2013, n. 22/2013). Va, in particolare, esclusa qualsiasi interferenza con le funzioni di controllo intestate a questa Sezione ai sensi degli articoli 148 e 148 bis del TUEL.

Alla luce di tali considerazioni e nei soli limiti di ammissibilità soggettiva e oggettiva sopra delineati, questa Sezione si limiterà alla disamina dei principi generali inerenti la questione specificamente evidenziata nella richiesta di parere in esame, restando affidata alla scelta discrezionale dell'ente e alla sua responsabilità la soluzione del caso concreto.

MERITO

La soluzione ai quesiti posti, per la verità di non facile comprensione, implica la trattazione dell'Istituto del Fondo spese e rischi.

A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)". In particolare circa il Fondo spese legali va richiamato quanto stabilito nei medesimi Principi Contabili al punto 5.2 lettera h: "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 conten-

zioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti”.

La Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 9/2016/Inpr ha sottolineato a tale proposito che “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 affron-

tare 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".

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. 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".

La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del D.Lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l'altro, da "accantonamenti per le passività potenziali".

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.

Alla luce di quanto rappresentato nel caso in cui l'Ente preveda contenzioso con significative probabilità di soccombere, 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 che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza defi-

nitiva. 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. 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);

Nel caso invece in cui il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta e per la quale è stato già assunto l'impegno, l'ente deve conservare l'impegno e non effettuare l'accantonamento per la parte impegnata. L'accantonamento riguarderà solo il rischio di maggiori spese sopravvenute legate ad ulteriore contenzioso. L'ente nel bilancio preventivo dovrà incrementare il Fondo rischi e individuare in parte corrente le risorse necessarie al pareggio. L'accantonamento pertanto riguarderà solo il rischio derivante delle maggiori spese legate al contenzioso ulteriore e spetta all'Organo di revisione attestare la congruità di tale accantonamento/incremento del Fondo rischi a copertura di ulteriori spese per eventuali soccombenze a tutela degli equilibri di competenza.

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. 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.

P.Q.M.

nelle esposte considerazioni è il parere della Sezione.

La presente deliberazione verrà trasmessa a cura della segreteria al Sindaco del Comune di ...

Così deliberato in Napoli, nella Camera di consiglio del 27 settembre 2017.

Depositata in Segreteria il 27 settembre 2017.



Finito di stampare
nel mese di novembre 2017
presso Prontostampa
di Verdellino (Bergamo)