

Deliberazione n. 229/2021/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati*:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 3 novembre 2021
Comune di Sant'Agata Feltria (RN)
Rendiconto 2018 e 2019

VISTI gli artt. 81, 97, 100, 117 e 119 della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n. 196;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

VISTO l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2018, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/8/2018/INPR e n. SEZAUT/12/2019/INPR;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/19/2019/INPR e n. SEZAUT/9/2020/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 71_P del 5 giugno 2018 per i bilanci preventivi 2018-2020, prot. n. 5336 del 24 settembre 2019 per i rendiconti 2018 e nota prot. n. 4687 del 17 dicembre 2020 per i bilanci preventivi 2019-2021 e rendiconti 2019;

VISTA la deliberazione n. 121/2020/INPR del 9 dicembre 2020 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2021;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 92/2020/INPR del 6 ottobre 2020, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

VISTA la deliberazione n. 120/2021/PRSE concernente gli esiti dei controlli effettuati dalla Sezione sui rendiconti 2018 e 2019 del comune di Sant'Agata Feltria (RN) con la quale, in particolare, si chiedeva all'Ente di produrre "entro il termine di 90 giorni dal deposito, un formale atto deliberativo di Giunta comunale volto a effettuare la ricognizione del contenzioso pendente, anche se negativo, con i relativi valori e il cui elenco formerà oggetto di valutazione e del conseguente parere dell'organo di revisione";

VISTA la risposta pervenuta con nota del 21 ottobre 2021 con cui l'Ente dà conto di aver ottemperato a quanto richiesto, producendo copia della deliberazione di Giunta comunale n. 94 del 19 ottobre 2021 avente ad oggetto: "Istituzione del registro dei contenzioni giudiziari, approvazione dei criteri generali per la valutazione del rischio soccombenza e asseverazione debiti potenziali";

VISTA l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio in data odierna;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. La Sezione, in occasione della deliberazione n. 120/2021/PRSE adottata in esito all'attività di controllo sui rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Sant'Agata Feltria, aveva rilevato, fra l'altro, l'assenza di accantonamenti a Fondo rischi e contenzioso nel Risultato di amministrazione di entrambe le annualità :in particolare, nella relazione dell'Organo di revisione ai rendiconti, nulla era stato attestato in merito al processo di costante ricognizione o aggiornamento di contenzioso in essere o potenziale , né in ordine alle verifiche fatte sulla congruità di altri accantonamenti a fondi, per i quali invece, alla luce dei principi dell'armonizzazione contabile, doveva e deve essere posta particolare attenzione, in quanto fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012).

2. La violazione dei suddetti obblighi aveva indotto quindi la Sezione a richiedere la produzione entro il termine di 90 giorni di un formale atto deliberativo di Giunta comunale volto a effettuare la ricognizione del contenzioso pendente, anche se negativo, con i relativi valori, richiedendo altresì il conseguente atto di attestazione da parte dell'organo di revisione. Il Comune ha risposto con nota del 21 ottobre 2021, producendo una delibera di Giunta Comunale n.94 del 19 ottobre 2021 avente ad oggetto: "Istituzione del registro dei contenzioni giudiziari, approvazione dei criteri generali per la valutazione del rischio soccombenza e asseverazione debiti potenziali" con la quale l'Amministrazione rappresenta il recepimento delle indicazioni della Sezione in ordine alle modalità procedurali circa la corretta determinazione del fondo rischi e la ricognizione del contenzioso in essere.

Il Collegio prende quindi atto delle affermazioni e delle manifestazioni di intento contenute nella citata delibera di Giunta comunale, sulla cui concreta ed effettiva attuazione peraltro vigilerà nei prossimi cicli di bilancio, rimarcando l'importanza del processo di costante ricognizione o aggiornamento di contenzioso in essere o potenziale e delle verifiche fatte sulla congruità di questo come di altri accantonamenti a fondi, in ordine ai quali questa Sezione rimarca l'esigenza di una particolare attenzione: è noto, infatti, che l'art. 187 del Tuel prevede, al comma 1, che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati e sempre nel

medesimo comma che tra i fondi accantonati sono ricompresi gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità.

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».

3. Per quanto attiene alla costituzione e alla quantificazione di detto fondo, il riferimento basilare è rappresentato dal sottoparagrafo lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011, ove è previsto 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 una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

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

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

dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

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

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

Sulla base dei principi espressi, la somma accantonata non può dare luogo ad alcun impegno di spesa e deve confluire nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenze, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

4. Al fine di comprendere l'esigenza sottesa alla corretta quantificazione del fondo anzidetto, diviene indispensabile esaminarne dapprima i profili oggettivi, e poi quelli di carattere soggettivo stabiliti dall'ordinamento positivo che influiscono sulla corretta quantificazione del "fondo rischi e spese", e degli «accantonamenti per le passività potenziali» (sez. Controllo Sicilia delib. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

4.1 In ordine al primo profilo, 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 avuto modo di sottolineare che "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".

4.2 Sul piano soggettivo, la Sezione sottolinea al riguardo la centralità del ruolo dell'organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo anzidetto: l'importanza di detto adempimento si ricava dal confronto con gli altri compiti assegnati all'organo di revisione, in cui è la stessa legge a stabilire un ordine di graduazione derivante dalla importanza delle funzioni di verifica di volta in volta svolte sulle poste di bilancio.

Così, ad esempio, l'ordinamento stabilisce che sul bilancio di previsione e sul rendiconto l'organo di revisione è tenuto a rilasciare un parere (art.239, comma 1, lett. b 2) e 5) del Tuel), così come esprime pareri su altre materie e provvedimenti dell'ente (ad es., in tema di riconoscimento di debiti fuori bilancio: art. 239, comma 1, n.6).

Diversamente, nel caso che qui si tratta, del fondo rischi, il principio contabile esige una verifica, e la Sezione Autonomie (con la citata deliberazione n. 14/2017/Inpr) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento e di una verifica.

Infine, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett j, del Dlgs 118/2011, concernente "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate" il principio contabile stabilisce che "la predetta informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

La Sezione osserva che, in termini di teoria generale, i richiamati concetti di "parere", "verifica", "attestazione", "asseverazione", non sono, come noto, tra loro sinonimi, ma delineano situazioni che, funzionali alla creazione di una valutazione con un differente e crescente grado di certezza, presuppongono un comune procedimento di apprendimento finalizzato a una conseguente manifestazione di giudizio. Lo stesso Testo unico degli enti locali, all'art. 107 lett. h, ne fornisce una elencazione in termini peraltro non esaustivi, ascrivendoli di volta in volta alle manifestazioni di giudizio o di scienza, ma il cui valore è assai diverso sul piano ontologico e sul piano degli effetti ad essi conseguenti.

Mentre nel caso di formulazione di un parere essi si risolvono nell'enunciazione di un semplice giudizio, nel caso delle attestazioni le valutazioni ivi contenute sono funzionali alla creazione di una vera e propria certezza giuridicamente rilevante che, come si vedrà, nella fattispecie considerata, si ricollega alla crescente delicatezza dell'adempimento assegnato

all'organo di revisione e alla corretta determinazione del risultato di amministrazione; prova ne sia che nel caso della riconciliazione debiti e crediti con gli organismi partecipati (art.11, comma 6, lett. j, del Dlgs 118/2011), come è stato sottolineato da Sezione Autonomie (delibera n.2/2016), è previsto addirittura uno specifico e più pregnante obbligo di asseverazione posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati per evitare incongruenze e, soprattutto, per quel che qui rileva, garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

La distinzione, ben nota alla giurisprudenza della Corte dei conti così del resto al giudice penale, esprime il differente significato da attribuire in detti casi all'espressione richiesta dal legislatore agli atti di valutazione, il quale è, in altri termini, direttamente funzionale all'importanza da attribuire al compito connesso all'espressione del giudizio contenuto negli atti del revisore.

4.3 L'ordinamento assegna, del resto, all'organo di revisione compiti di vario genere, sia di carattere consultivo che di carattere accertativo, tenendoli ben distinti sia quanto alla loro valenza sul piano della produzione degli effetti, sia quanto al momento di espressione del giudizio: e tenendoli distinti anche dai compiti qualificabili di controllo intestati all'organo di revisione stesso.

In ordine ai primi (compiti consultivi o di espressione di parere), merita ricordare l'elencazione contenuta nell'art. 239 lett b) Tuel, che individua detti obblighi di espressione di giudizio situati necessariamente in un momento anteriore all'adozione dell'atto: essi costituiscono infatti manifestazioni di giudizio la cui finalità, almeno di norma, consiste nell'apportare agli organi attivi degli elementi da utilizzare nelle loro determinazioni (cfr. Sez. controllo Emilia-Romagna, delib. n. 62/2017/PAR), che nel caso specifico appartengono all'organo consiliare.

E', del resto, noto che la funzione consultiva non può essere esercitata a posteriori (il parere è sempre preventivo, un parere *ex post* non ha senso: TAR Lazio, Roma, Sez. II, 30 novembre 1988, n. 1536), né è ammissibile la sanatoria di un atto amministrativo da emettersi in esito all'acquisizione di un parere, quando questo intervenga tardivamente.

In ordine ai secondi (compiti di verifica dell'organo di revisione), vi sono in primo luogo gli obblighi attinenti alla disamina delle giacenze di cassa che il legislatore non a caso qualifica espressamente come attività di verifica e che come tali hanno carattere ricognitivo di una situazione di fatto già prodottasi (nel caso specifico, l'entità della liquidità presente nell'ente nel trimestre

passato) ,a differenza cioè di quanto avviene nel caso dei pareri in cui cioè gli effetti sono ancora da produrre.

Le verificazioni sono quindi verosimilmente atti dichiarativi ascrivibili alla categoria degli acclaramenti, ovverosia acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali.

La stessa caratteristica, a ben vedere, è rivestita dalle verificazioni attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla citata delibera della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza.

La distinzione tra pareri e attestazioni è chiaramente rilevabile del resto quanto agli effetti: mentre non è consentito discostarsi dai contenuti di un atto produttivo di certezza, al contrario il parere, in ossequio alla consolidata regola giurisprudenziale, e ai principi ricavabili dall'art.6 lett. e) della legge n. 241/1990, può essere disatteso dall'organo decidente con una chiara ed esplicita motivazione sul contrasto di opinioni venutosi a creare ed è, anzi, illegittimo il provvedimento che si discosta senza motivazione dalle conclusioni di un parere (Cons. Stato, Sez. VI, sentenza n. 695/1990).

Gli uni e gli altri (attività di carattere consultivo e attività di carattere accertativo) vanno tenuti logicamente distinti dai compiti di controllo intestati all'organo di revisione, che riguardano attività dell'ente già svolte e per le quali vige la generale regola stabilita dall'art. 239 lett. c) del Tuel (il legislatore parla al riguardo di "vigilanza", come sinonimo di controllo): così che mentre in ordine a questi ultimi atti ("gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità") il controllo potrà avvenire a campione, l'indiscutibile esigenza di certezza richiesta dall'ordinamento ai sensi dell'art. 223 e 224 Tuel (così come ora si vedrà, del fondo rischi) postula *naturaliter* una verifica non campionaria o sporadica, ma completa. La Corte costituzionale sottolinea non a caso che si tratta di una partita che *ha un obiettivo riscontro finanziario* (Corte costituzionale, sent. n. 49/2018), a differenza delle altre poste che compongono il risultato di amministrazione (come i residui attivi e passivi, e il fondo

pluriennale vincolato di spesa), di carattere eminentemente valutativo, e su cui si fonda il parametro di verifica degli equilibri di bilancio (Corte cost. n. 18/2019). D'altro canto, più in generale, quando il legislatore ha consentito l'utilizzo della modalità a campione del controllo, l'ha espressamente stabilito, come nel caso contemplato dall'art. 239 lett. c del Tuel, o dell'art. 147 bis, comma 2 del Tuel, in ossequio al brocardo *ubi lex dixit voluit*

4.4 Nel caso del giudizio da esprimere sul fondo rischi da parte dell'organo di revisione, la "verifica" espressamente richiesta dal principio contabile, come in altri casi consimili (cfr. art.39 r.d. n. 1214/1934 in cui la verifica appartiene alla Corte stessa), "consiste nell'accertamento della conformità al "diritto" della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato" (Corte dei conti, Sez. reg. contr. Campania, n. 217/2019).

Detto adempimento è, in particolare, astretto alla finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione, quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio, al fine di evitare un "miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio" (Corte cost., sent. n.4/2020). Nel caso del fondo rischi, così come delle poste di debito e credito con gli organismi partecipati, la nuova disciplina prevede infatti una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica(Corte cost., sent. n. 274/2017).

Ciò avviene perché l'esigenza di certezza della determinazione del fondo rischi - di cui è espressione ineluttabile l'attestazione dell'organo di revisione in ordine alla sua quantificazione (Sez. Aut. delib. n.14/2017) - è funzionale a determinare correttamente la situazione di equilibrio o di disequilibrio dell'ente, dal momento che nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione art.187 Tuel: di talché la sua violazione è in grado di "ridondare" sulla legittimità della spesa nonché dell'entrata, alterando, così, i saldi finali (cfr., anche Corte conti, Sez. reg. Campania, delib. n.217/2019).

Del resto, come sottolineato dalla giurisprudenza costituzionale (Corte cost., sent. n. 4/2020), in cui si pone in evidenza l'imprescindibile esigenza di certezza connaturata a dette operazioni, "l'effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua

determinazione, dalla quale l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici; in proposito è utile ricordare che l'art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive che «[l]'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio».

“[...] Il richiamato art. 188 detta procedure e adempimenti immediatamente cogenti, funzionali – tra l'altro – a esaltare l'assunzione delle responsabilità dei risultati imputabili alle amministrazioni che si sono succedute durante la formazione del disavanzo”: non è un caso, del resto, che la disposizione interpella direttamente il ruolo dell'organo di revisione, per il rientro dal disavanzo, stavolta con l'espressione di un apposito parere, dal momento che «[l]a deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso” (Corte cost., sent. n. 4/2020).

4.5 Ancora sul piano soggettivo, la centralità della verifica della quota accantonata (e, per quel che qui specificamente interessa, del fondo rischi) risulta peraltro anche dagli specifici compiti di controllo interno assegnati all'organo di revisione: infatti, ai sensi dell'art. 147-*quinquies* Tuel - (Controllo sugli equilibri finanziari), comma 1. “Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità”.

Parallelamente, la norma in questione sottolinea al successivo comma 3 che "Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

Diviene naturale quindi concludere che tale verifica, con la descritta funzione di certezza, il cui mancato assolvimento genera oltretutto specifiche responsabilità, rilevanti anche ai fini dell'art. 148, comma 4, del Tuel (cfr. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 23/SEZAUT/2019/FRG), ma anche ai fini penali (in cui, come noto, è evidente la oggettiva diversità tra attestazione e parere) differisca ontologicamente da quella contemplata dal citato art. 239, lett. c), Tuel che invece concerne singoli atti, in ordine più specificamente alla "regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità", in cui, come detto, la legge consente che "l'organo di revisione svolga tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento."

L'indubbia diversità oggettiva delle molteplici funzioni intestate all'organo di revisione vale a dimostrare non solo l'importanza e la centralità della figura nell'attuale ordinamento contabile, così come indicato dalla giurisprudenza (Corte cost., sent. n. 198/2012), ma anche il fatto che nel concetto stesso di controllo effettuato dall'organo di revisione vengono ad essere ricomprese in modo a-tecnico una serie eterogenea di attività, la cui natura è sostanzialmente diversa e che si collocano in momenti diversi dell'azione amministrativa dell'ente.

5. La differente e più pregnante esigenza di certezza connaturata alla determinazione del fondo rischi è avvalorata dalla perentoria formulazione del principio in termini di *verificazione* (lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011) e di *attestazione* (Sezione autonomie n.14/2017, cit.) e dalla imprescindibile finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione a protezione di possibili e indebite rischiose dilatazioni della quota libera ex art. 187 Tuel (Corte cost., sent. n. 4/2020).

Tanto premesso, la determinazione del fondo rischi esige quindi un controllo minuzioso e puntuale del contenzioso ad esso afferente (così come, del resto, delle partite creditorie e debitorie tra Ente e società partecipata

addirittura, come detto, con una più rigorosa asseverazione: art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)

E' dunque da escludere un controllo a campione; al contrario la quantificazione del fondo rischi richiede inderogabilmente un'analisi specifica delle singole poste e partite: come si è visto è lo stesso legislatore a richiedere una approfondita e analitica "verifica", che non si limiti all' espressione di un mero giudizio.

5.1 D'altro canto, la giurisprudenza della Corte dei conti ha avuto modo di sottolineare, che "La quantificazione del fondo per il contenzioso richiede un attento e costante monitoraggio sulle liti, per le quali occorre procedere quanto meno annualmente alla stima del rischio di soccombenza e alla verifica del loro andamento.", e che, a tale riguardo, occorre dotarsi "di un'apposita banca dati o, comunque, di un sistema di analisi e di stima delle controversie." (Corte conti, Sez. reg. contr. Sicilia, delib. n. 6/2019/SS.RR/PARI)

5.2 In proposito, come correttamente rappresentato dal Comune in termini programmatici, l'Ente è chiamato, dunque, a effettuare la classificazione analitica delle passività potenziali del Comune, distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi:

- il debito certo - indice di rischio 100%, è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa ex lege;

- la passività "probabile", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

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

- la passività da evento "remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

5.3 A confermare l'importanza e la centralità dell'adempimento depone l'obiettivo circostanza data dal fatto che in data è stato rilasciato apposito e separato Questionario, in data 4 febbraio 2021, indirizzato a tutti gli EELL, avente ad oggetto "Oneri da contenzioso 2019 – Punto 5.2, lett. h) del principio contabile applicato concernete la contabilità finanziaria - all. 4/2 al d.lgs. 118/2011" che ha di mira la finalità di rimarcare detti obblighi in termini di capillarità e totalità, affidando all'organo di revisione la compilazione del suddetto un questionario; ciò palesa l'obiettivo di individuare indirettamente anche gli specifici passaggi procedurali per pervenire alla determinazione della quantificazione delle controversie.

Né è superfluo sottolineare lo stretto collegamento messo in risalto dal "questionario somministrato" tra l'istituto del fondo rischi, in termini fisiologici e profilattici, a protezione preventiva cioè dell'equilibrio di bilancio, e quello del riconoscimento del debito fuori bilancio, in termini patologici, ove si formi il debito e questo debba trovare allocazione e specifico finanziamento nel bilancio: si tratta di profili che interpellano, sul piano soggettivo, ancora una volta sia l'organo assembleare deputato all'approvazione del bilancio e delle sue variazioni (Corte cost n. 252/2017), sia l'organo di revisione nella sua opera di attestazione della congruità del fondo rischi, sia di espressione del parere attinente alla delibera ricognitiva del debito (art 194,lett a Tuel). Lo stretto collegamento emerge palesemente all'interno del questionario somministrato, ove si fa espresso riferimento, infatti, al fatto che *"La Corte dei conti, a partire dall'esercizio contabile 2019, ha ritenuto di svolgere specifici controlli in ordine ai debiti fuori bilancio rivenienti da sentenza ex art. 194 lett. a) TUEL nonché in ordine alla costituzione e all'adeguatezza del fondo rischi contenzioso quale strumento volto ad evitare squilibri di bilancio derivanti dall'insufficienza delle risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio"*.

6. La lettura dei surriferiti principi conforma quindi sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto a una analitica e completa ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, come è avvenuto per il Comune di Santagata Feltria, sia gli obblighi dell'organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto.

7. Si ribadisce conclusivamente che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di

revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la congruità, senza che sia consentito un controllo a campione.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione pervenuta dal comune di Sant'Agata Feltria entro i termini assegnati con deliberazione n.120/2021/PRSE:

- prende atto delle misure adottate dal comune per il monitoraggio del contenzioso pendente finalizzate a disporre appropriati accantonamenti nel risultato di amministrazione, sulla cui corretta determinazione vigilerà la Sezione in occasione dei prossimi cicli di bilancio;

- prende atto altresì che le suddette misure sono state oggetto di valutazione positiva dell'organo di revisione;

- rammenta, in via generale, la specifica responsabilità che fa capo all'Organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, così come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi, di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché sulla esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d. lgs. 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Sant'Agata Feltria.

Così deliberato nella camera di consiglio del 3 novembre 2021.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 9 novembre 2021

Il funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)