



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

Parere n.238 /2017

Composta dai seguenti magistrati:

Presidente	Giovanni Coppola	
Consigliere	Rossella Cassaneti	
Primo Referendario	Rossella Bocci	Relatore
Primo Referendario	Raffaella Miranda	
Primo Referendario	Carla Serbassi	

ha adottato la seguente deliberazione nella camera di consiglio del 27 settembre 2017

Visto l'art.100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001 n° 3;

Vista la legge 5 giugno 2003 n° 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n° 3;

Visto il r.d. 12 luglio 1934, n° 1214 e le successive modificazioni ed integrazioni, recante l'approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti;

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

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con deliberazione n° 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista, in particolare, la deliberazione n° 229 del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti, approvata in data 19 giugno 2008 ai sensi dell'art. 3, comma 62, della legge 24 dicembre 2007 n° 244;

Vista la deliberazione n° 9/SEZAUT/2009/INPR della Sezione delle autonomie della Corte dei conti in data 4 giugno-3 luglio 2009;

Visto l'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009 n° 78, convertito nella legge 3 agosto 2009 n° 102;

Vista la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Campania n° 74/2009 del 30 settembre 2009;

Viste, altresì, la deliberazione n° 8/AUT/2008 del 12 maggio-4 luglio 2008, nonché la nota del Presidente della Corte dei conti n° 2789 del 28 settembre 2009;

Vista la deliberazione della Corte dei conti, Sezione Riunite, del 26 marzo 2010, n. 8 recante "Pronuncia di orientamento generale sull'attività consultiva";

Vista la deliberazione della Corte dei conti, Sezione Riunite in sede di controllo, del 17 novembre 2010, n. 54;

Vista la nota n.20911 del 15/09/2017 con la quale il Sindaco del comune di Frattamaggiore (Na) ha formulato istanza di parere a questa Sezione ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003 n° 131;

Vista l'ordinanza presidenziale n° 44/2017 con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito il relatore, dott.ssa Rossella Bocci;

PREMESSO

Il Sindaco del comune di Frattamaggiore, 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 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”.*

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 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".

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 Dlgs. 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 soccombenza, è tenuto ad accantonare le risorse necessarie con un apposito Fondo rischi per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. 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 stanziate 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 soccombente 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.

PQM

nelle esposte considerazioni è il parere della Sezione.

La presente deliberazione verrà trasmessa a cura della segreteria al Sindaco del Comune di Frattamaggiore.

Così deliberato in Napoli, nella Camera di consiglio del 27 settembre 2017.

Il relatore
Rossella Bocci

Il Presidente
Giovanni Coppola

Depositata in Segreteria il 27 settembre 2017

Il Direttore del Servizio di supporto
dott. Mauro Grimaldi