



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per il Piemonte

Deliberazione n. 100/2023/SRCPIE/PRSE

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, composta dai Magistrati:

Dott.	Antonio ATTANASIO	Presidente
Dott.ssa	Laura ALESIANI	Primo Referendario
Dott.	Diego Maria POGGI	Primo Referendario
Dott.	Massimo BELLIN	Referendario
Dott.	Paolo MARTA	Referendario relatore
Dott.ssa	Maria DI VITA	Referendario
Dott.	Massimiliano CARNIA	Referendario
Dott.	Andrea CARAPELLUCCI	Referendario
Dott.ssa	Elisa MORO	Referendario

Nella camera di consiglio del 20 dicembre 2023

VISTO l'art. 100, comma 2, Costituzione;

VISTA la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

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

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

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 l'art. 1, commi 166 ss., legge 23 dicembre 2005, n. 266;

VISTO il decreto - legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 (Deliberazione n. 14/DEL/2000) e successive modificazioni;

VISTA la delibera della Sezione delle Autonomie n. 07/SEZAUT/2021/INPR che ha approvato le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 ss., legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria per il 2006), gli organi di revisione economica-finanziaria degli enti locali nella predisposizione delle relazioni sul rendiconto dell'esercizio 2020;

VISTA la delibera della Sezione delle Autonomie n. 10/SEZAUT/2022/INPR che ha approvato le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 ss., legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria per il 2006), gli organi di revisione economica-finanziaria degli enti locali nella predisposizione delle relazioni sul rendiconto dell'esercizio 2021

VISTE le deliberazioni n. 10/2021/SRCPIE/INPR e n.3/2022/SRCPIE/INPR e n.23/2023/SRCPIE/INPR, con le quali sono stati approvati i programmi dei controlli di questa Sezione per gli anni 2021, 2022 e 2023;

VISTE le relazioni in riferimento al rendiconto dell'esercizio 2020 e al rendiconto dell'esercizio 2021, redatte dall'Organo di revisione del **Comune di Avolasca (AL)**, ai sensi del citato art. 1, commi 166 ss., legge 23 dicembre 2005 n. 266;

VISTE: le richieste istruttorie trasmesse al Comune con note del 13 settembre e 23 novembre 2023, relativamente ad alcune criticità ed irregolarità emerse dall'esame dei rendiconti degli esercizi 2020 e 2021, cui il Comune ha dato riscontro con note del 3 ottobre 2023 e del 29 novembre 2023;

VISTA la richiesta di deferimento del Magistrato istruttore;

VISTA l'ordinanza n.73 del 7 dicembre 2023, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna camera di consiglio;

UDITO il Relatore, Referendario dott. Paolo MARTA;

PREMESSO

L'art. 1, comma 166, legge 23 dicembre 2005 n. 266 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. La magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7, legge 6 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di

legalità e regolarità, finalizzato all'adozione di effettive misure correttive da parte degli enti interessati.

L'art 3, comma 1 lett. e), decreto legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, il quale prevede che *"Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"*.

Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che *"i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente"*.

Inoltre, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza *"di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno"* gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

Come precisato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 60/2013 (e ribadito nelle successive sentenze n. 39/2014 e 40/2014), l'art. 1, commi da 166 a 172, legge n. 266/2005 e l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), decreto - legge n. 174/2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, diretti ad evitare danni irreparabili agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti.

Ferma la normativa richiamata, qualora le irregolarità riscontrate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-*bis*, comma 3, TUEL, appare comunque opportuno segnalare agli enti tali irregolarità contabili, soprattutto, se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

CONSIDERATO

Dall'esame delle relazioni sul rendiconto 2020 e sul rendiconto 2021, redatte ai sensi dell'art. 1, commi 166 e segg., legge 23 dicembre 2005, n. 266, dall'Organo di revisione del **Comune di Avolasca (AL)** sono emerse alcune criticità ed alcuni aspetti contabili che hanno reso necessari ulteriori approfondimenti, con riferimento ai seguenti profili:

- 1) Mancato accantonamento del Fondo di garanzia per i debiti commerciali (FGDC);
- 2) Fondo contenzioso.

Le suindicate criticità sono state formalmente segnalate al Comune interessato con apposite note istruttorie, invitando l'Ente medesimo a fornire opportuni chiarimenti, anche attraverso l'esibizione di idonea documentazione a supporto.

Dall'esame delle suddette risposte ed alla luce della situazione finanziaria e contabile emersa, il Magistrato istruttore ha ritenuto opportuno chiedere il deferimento del Comune di Avolasca.

Il Presidente, concordando con la richiesta di deferimento, ha convocato con ordinanza il Collegio per l'odierna adunanza in camera di consiglio.

*** **

La situazione contabile del Comune di Avolasca è rappresentata dal seguente prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione del rendiconto 2021, approvato con D.C.C. n. 5 del 10 maggio 2022.

		Gestione		
		Residui	Competenza	Totale
Fondo cassa al 1° Gennaio				60.777,66
Riscossioni	(+)	95.328,92	438.389,53	533.718,45
Pagamenti	(-)	104.449,14	424.309,67	528.758,81
Saldo di cassa al 31 Dicembre	(=)			65.737,30
Pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 Dicembre	(-)			0,00
Fondo di cassa al 31 Dicembre	(=)			65.737,30
Residui attivi	(+)	349.071,71	59.659,75	408.731,46
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				0,00
Residui passivi	(-)	353.878,94	78.651,87	432.530,81
Fondo Pluriennale Vincolato per Spese Correnti (1)	(-)			0,00
Fondo Pluriennale Vincolato per Spese in Conto Capitale (1)	(-)			0,00
Risultato di Amministrazione al 31 Dicembre 2021 (A) (2)	(=)			41.937,95

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2021	
Parte accantonata (3)	
- Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.2021 (4)	3.362,40
- Accantonamento residui perenti al 31.12.2021 (solo per le regioni) (5)	0,00
- Fondo anticipazioni liquidità	0,00
- Fondo perdite società partecipate	0,00
- Fondo contenzioso	32.277,69
- Altri accantonamenti	0,00
Totale parte accantonata (B)	35.640,09
Parte vincolata	
- Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	1.889,51
- Vincoli derivanti da trasferimenti	1.706,74
- Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
- Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	2.701,61
- Altri vincoli	0,00
Totale parte vincolata (C)	6.297,86
Parte destinata agli investimenti	
Totale parte destinata agli investimenti (D)	0,00
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	0,00
F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (6)	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare (6)	

1) Mancato accantonamento del F.G.D.C.

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è stato introdotto dall'articolo 8, comma 1, del D.L. n. 66 del 2014 con la modifica apportata all'articolo 33, comma 1, del D.Lgs. n. 33 del 2013. Quest'ultima norma, infatti, prevede l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di pubblicare annualmente e, a partire dal 2015, anche trimestralmente, un indicatore di tempestività dei pagamenti relativo ai propri tempi medi di pagamento.

Con successivo D.P.C.M. del 22 settembre 2014 sono state definite le modalità di elaborazione e di pubblicazione dell'indicatore *de quo* ed è stato specificato che l'indicatore di tempestività dei pagamenti è calcolato "come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento".

In seguito, il Ministero dell'Economia e Finanze ha fornito istruzioni operative mediante le circolari n. 3/2015 e n. 22/2015, precisando che "devono essere prese in considerazione

tutte le fatture pagate nel periodo, indipendentemente dalla data di emissione della fattura". L'indicatore di tempestività dei pagamenti, pertanto, è riferito ed è calcolato sulla totalità delle fatture che risultano pagate dall'Ente nel periodo di riferimento, siano esse fatture relative all'esercizio in corso o relative ad esercizi precedenti.

In merito, occorre evidenziare che il rispetto della tempestività dei pagamenti risponde ad uno specifico obbligo di legge previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, con cui è stata data attuazione alla direttiva n. 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. In particolare, per quanto di specifico interesse, l'art. 41 del D.L. n. 66/2014 ha introdotto l'obbligo per le Pubbliche Amministrazioni di allegare alla relazione sul rendiconto, sottoscritto dal legale rappresentante e dal responsabile finanziario, un certificato attestante l'importo complessivo dei pagamenti per transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini stabiliti dal sopra citato art. 4, D.lgs. n. 231/2002. Ove tali termini risultino superati, la relazione deve indicare le misure adottate dall'ente per migliorare la capacità di pagamento.

L'inosservanza della predetta disciplina comporta conseguenze contabili per l'Amministrazione inadempiente: in particolare, la legge n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) ha introdotto un nuovo obbligo (differito all'anno 2021 con l'art. 1, comma 854, della legge 27 dicembre 2019, n. 160) di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, non riducono il debito pregresso o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali. La recente normativa interviene anche sulle modalità di calcolo dei tempi di ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali, stabilendo che: *"l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti"* è *"calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente"* (comma 859, lettera b) e *"i tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare"* (comma 861)".

Il comma 862, invece, stabilisce le conseguenze sul bilancio dell'Ente che non rispetti le disposizioni in materia di ritardo nei pagamenti: *"Entro il 28 febbraio dell'esercizio in cui sono state rilevate le condizioni di cui al comma 859 riferite all'esercizio precedente, le amministrazioni diverse dalle amministrazioni dello Stato che adottano la contabilità finanziaria, anche nel corso della gestione provvisoria o esercizio provvisorio, con delibera di giunta o del consiglio di amministrazione, stanziando nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato Fondo di garanzia debiti commerciali, sul quale non è possibile disporre impegni e pagamenti, che a fine esercizio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, per un importo pari:*

- a) al 5 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, in caso di mancata riduzione del 10 per cento del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;*
- b) al 3 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra trentuno e sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;*
- c) al 2 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra undici e trenta giorni, registrati nell'esercizio precedente;*
- d) all'1 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra uno e dieci giorni, registrati nell'esercizio precedente.*

Dall'esame della documentazione, si rilevava che il comune di Avolasca non aveva rispettato gli obblighi in materia di tempestività dei pagamenti: nel 2020, infatti, l'Ente aveva un indicatore globale di 195,94 giorni; nell'esercizio 2021 la situazione migliorava, pur essendo ancora critica, avendo l'Ente un indicatore di 62,85 giorni.

Preso atto di tale situazione, in sede istruttoria l'Ufficio chiedeva al Comune di giustificare il mancato accantonamento del FGDC nel rendiconto 2021.

L'Ente rispondeva che l'omesso accantonamento era dovuto al fatto che *"essendovi un contenzioso in essere...omissis..., si era ritenuto di dover accantonare tutto l'avanzo disponibile, se pur chiaramente non sufficiente in riferimento all'intero ammontare oggetto del contenzioso ma quantomeno nei limiti del massimo accantonabile rispetto alle possibilità dell'Ente, a Fondo Contenzioso. Si è provveduto all'accantonamento a FGDC in sede di predisposizione del successivo bilancio di previsione 2022/2024"*.

In relazione a quanto sopra, il Collegio rileva che le disposizioni citate hanno carattere imperativo e, pertanto, non sono derogabili per volontà dell'Ente: il Comune, dunque, avrebbe dovuto procedere all'accantonamento richiesto dalla normativa, indipendentemente dalle proprie capacità finanziarie.

La *ratio* del suddetto accantonamento, del resto, è stata chiarita anche dalla Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 78/2020, ha affermato che il FDGC rappresenta: *"una soluzione contabile e gestionale funzionale a consentire all'amministrazione di disporre di liquidità necessaria a velocizzare i pagamenti delle proprie obbligazioni commerciali e a ridurre la relativa voce di debito residuo. Il meccanismo approntato impedisce di effettuare impegni di spesa e pagamenti a valere sulle somme accantonate. Ciò fa sì che a fine esercizio le relative economie di spese rifluiscono nella quota libera del risultato di amministrazione e l'ente può utilizzare la giacenza di cassa in tal modo formatosi per pagare i debiti arretrati. Pertanto, seppur è*

vero che, imponendo l'obbligatorio accantonamento nel fondo di nuove istituzioni, le norme limitano la piena disponibilità delle risorse dell'ente in sede di predisposizione del bilancio e di programmazione della spesa, è tuttavia evidente che ciò rappresenta il coerente strumento con cui le disposizioni spesso hanno inteso porre un rimedio all'accertata violazione dei termini di pagamento. Difatti quest'ultima patologica situazione consegue di regola al fatto che l'ente, nell'esercizio della sua autonomia gestionale di bilancio, non ha coordinato la programmazione e l'impegno delle proprie obbligazioni, legittimamente assunte e vincolanti, con la disponibilità di cassa necessaria alle previsioni alle previste scadenze di pagamento.

Oltre a indurre l'ente a conseguire liquidità di cassa utili a velocizzare i pagamenti commerciali, lo strumento del fondo di garanzia realizza anche l'ulteriore ed indiretto effetto positivo di ridurre l'esposizione dell'amministrazione a titolo di interessi passivi sui pagamenti tardivi. Tali importi sono del tutto improduttivi e tenuto conto del criterio di quantificazione degli interessi moratori di cui al decreto legislativo 231/2002, possono assumere dimensioni non trascurabili; pertanto, la loro diminuzione consente all'ente di recuperare risorse da destinare ad attività istituzionali.....Quanto poi al criterio di determinazione delle somme da accantonare esso appare razionalmente individuato sia sotto il profilo quantitativo che sotto quello qualitativo. Per un verso, infatti, lo stanziamento introdotto aumenta in relazione all'entità dei ritardi nei pagamenti che l'amministrazione ha registrato e perciò, in coerenza con le prevedibili esigenze di liquidità; per altro verso il parametro su cui calcolare la percentuale è dato dalle spese per gli acquisti di beni e servizi, ossia l'aggregato di bilancio più appropriato, trattandosi di debiti di natura commerciale”.

Il Collegio, dunque, accerta l'omesso accantonamento del FGDC nel rendiconto 2021 e richiama l'attenzione dell'Ente sull'importanza del rispetto della tempestività dei pagamenti, evidenziando come la violazione dei termini di pagamento comporti, per il Comune, l'obbligo di individuare misure in grado di garantire il rispetto degli stessi e di non consentire ai creditori di ottenere, a carico del bilancio comunale, consistenti interessi legali di mora.

Il Collegio prende atto, altresì, che nel rendiconto 2022 l'accantonamento del FGDC è stato fatto nella misura di euro 25.821,75.

2) Fondo contenzioso

Dall'analisi della relazione al rendiconto del 2021, questo Ufficio rilevava che il Revisore dei conti aveva segnalato la non congruità del fondo contenzioso, accantonato dal Comune nella misura di € 32.277,79, a fronte di una controversia con il GSE del valore di € 1.196.559,05, nella quale, in primo grado, il Comune risultava soccombente. Attualmente

il giudizio è sospeso innanzi al Consiglio di Stato, in attesa della fissazione dell'udienza di merito, prevista per la seconda metà del 2024.

La vertenza era originata dal provvedimento del 3 aprile 2017, con il quale il Gestore dei Servizi Energetici- G.S.E. s.p.a. aveva disposto la decadenza dagli incentivi di cui al D.M. 5 maggio 2011 (incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici) nei confronti dell'impianto situato in Avolasca e rientrante nella sfera di responsabilità del Comune nonché dal provvedimento, sempre del GSE, con il quale veniva chiesta all'Amministrazione comunale la restituzione di € 1.089.833,16.

Entrambi i provvedimenti venivano impugnati dall'Ente di fronte al TAR Lazio, al fine di ottenerne l'annullamento; il Tribunale, tuttavia, rigettava il ricorso con sentenza n. 1212/2019.

Avverso la sentenza di primo grado, il Comune proponeva appello, con istanza di sospensione cautelare, innanzi al Consiglio di Stato. Alla camera di consiglio del 25 luglio 2019, le parti concordavano l'abbinamento al merito a fronte dell'impegno del GSE a non portare in esecuzione il recupero delle somme contestate (€ 1.196.559,05) fino alla conclusione della controversia.

Nonostante l'entità del contenzioso sopra riportato e la soccombenza nel primo grado di giudizio, il Comune non accantonava nulla a fondo contenzioso nei rendiconti 2018 e 2019. Tale comportamento veniva evidenziato e contestato da questa Sezione con delibera n. 30/2021/SRCPIE/PRSE.

A seguito della suddetta delibera, l'Ente provvedeva ad accantonare euro 30.000,00 nel rendiconto 2020 ed euro 32.277,69 nel rendiconto 2021.

In sostanza, l'Ente nel 2021 conseguiva un avanzo disponibile pari a zero, quantificando l'entità dell'accantonamento a fondo contenzioso nell'ammontare esatto che gli consentisse di non entrare in disavanzo.

Tale comportamento si ripeteva nel rendiconto 2022, nel quale risulta un fondo contenzioso di euro 33.551,33, in leggera crescita rispetto al 2021, e un avanzo disponibile nuovamente pari a zero.

Al fine di valutare la correttezza dell'accantonamento effettuato dal Comune di Avolasca, è opportuna una breve ricostruzione giuridica e giurisprudenziale del fondo contenzioso.

L'art. 167, comma 3, D.lgs. 267/2000, prevede che: *"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'articolo 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."*

In linea generale, quindi, gli enti devono valutare, in base al principio di prudenza, l'opportunità di procedere con accantonamenti volti a sterilizzare i rischi collegati ad eventuali passività, che potrebbero incidere sugli equilibri di bilancio nel caso in cui le stesse dovessero concretizzarsi.

La legge, su tale punto, si esprime in termini di facoltà, non di obbligo.

Tuttavia, l'accantonamento a fondo contenzioso è stato specificamente disciplinato dal paragrafo 5.2, lettera h), dell'allegato 4/2 al D.lgs. n.118/2011, il quale così dispone: *"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, 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."

La suddetta disposizione, quindi, si esprime in termini di obbligo di accantonamento (*"l'ente è tenuto"*), in contrasto con quanto previsto dall'art. 167, comma 3, Tuel.

Tale antinomia è stata risolta dalla giurisprudenza contabile, con orientamento che questo Collegio condivide, applicando il principio di specialità, con conseguente prevalenza del paragrafo 5.2, lettera h), D.lgs. 118/2011, sulla regola generale di cui all'art. 167, comma 3, Tuel (Corte dei conti, sez. Liguria, n. 103/2018/PRSP).

Stabilito, quindi, che, in materia di fondo rischi contenzioso, debba essere applicato il principio contabile invece della disciplina generale sulle passività potenziali, bisogna valutare quali siano l'*an* e il *quantum* di detto accantonamento.

Come si evince dal tenore letterale della disposizione, l'accantonamento deve essere fatto in due casi:

- 1) quando l'ente è coinvolto in un contenzioso passivo con significative possibilità di soccombere;
- 2) quando l'ente è condannato al pagamento di spese in seguito a una sentenza non definitiva e non esecutiva.

Mentre il secondo caso non presenta particolari problemi interpretativi, per il primo caso è venuta in soccorso la giurisprudenza di questa Corte, dato che la norma non indica come si debba valutare la significativa possibilità di soccombere.

In particolare, l'orientamento maggioritario ritiene che, in assenza di criteri normativamente determinati, possano venire in aiuto gli standard internazionali in tema di contabilità (IAS 37 e OIC 31).

Secondo la Corte dei conti Lombardia n. 69/2020/PRSE: *"la valutazione della passività potenziale deve, pertanto, essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile e deve essere effettuata nel rispetto dei postulati del bilancio ed in modo particolare quelli di imparzialità e verificabilità (così, da ultimo, Sezione di controllo per il Trentino-Alto Adige/Sùdtirol-Sede di Trento, deliberazione n. 57/2019/PRSE). Si evidenzia, in proposito, che recente giurisprudenza di questa Corte (cfr. deliberazioni Sezione regionale di controllo per la Campania n. 125/2019/PRSP e Sezione regionale di controllo per il Lazio n. 18/2020/PRSE) ha fatto riferimento, ai fini della classificazione delle passività potenziali tra passività "probabili", "possibili" e da "evento remoto", ai seguenti principi: - la passività "probabile", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per i quali l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario); - la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range di*

accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione; - la passività da "evento remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero" (cfr. Corte Conti Lombardia, n. 69/2020/PRSE).

Anche la Corte Conti Piemonte, con le delibere n. 16/2022/SRCPIE/PRSE e n. 134/2022/SRCPIE/PRSE, si esprime in questo senso: *"In base alle prassi aziendalistiche affermatesi in materia, ove l'amministrazione giudichi come "remoto" il rischio di soccombenza, non sorge l'obbligo di effettuare alcun accantonamento; ove invece il rischio di perdita della lite sia valutato come tecnicamente "possibile", all'ente è rimessa la costituzione del fondo in misura oscillante tra il 10% e il 50% del valore della domanda giudiziale e relativi accessori di legge; infine laddove l'accoglimento dell'avversa domanda appaia, ex ante e allo stato dell'arte, "probabile", la prudenza richiede di accantonare una somma anche maggiore del 50% del valore della causa e, in caso di ammontare particolarmente elevato, il principio contabile consente lo stanziamento delle relative risorse su un orizzonte temporale di tre anni al massimo".*

Accertati, dunque, quali siano i presupposti in base ai quali gli enti sono tenuti ad accantonare un fondo contenzioso, resta da stabilire quali siano i criteri per determinare il *quantum* dello stesso.

Come sostenuto dalla giurisprudenza contabile sopra citata, la stima delle probabilità di soccombenza incide anche sull'ammontare del fondo, che deve essere quantificato in proporzione al valore della causa con un'entità corrispondente alle previsioni di soccombenza.

Diverso è il caso in cui si sia in presenza di una sentenza di condanna al pagamento di una spesa, seppur non definitiva: in questa situazione, per espressa previsione del principio contabile, *"...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..."*.

Le regole espresse dal principio contabile, quindi, sono abbastanza stringenti; il loro scopo è quello di fare in modo che l'ente gravato dal contenzioso si premunisca in anticipo di una provvista adeguata a mitigare l'impatto sul bilancio delle eventuali sentenze di condanna. Il mancato accantonamento del fondo, infatti, potrebbe determinare un fittizio ampliamento della capacità di spesa dell'Amministrazione, fornendo agli impegni di spesa una copertura condizionata dall'esito incerto del giudizio.

La stessa Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2017/INPR e già, in precedenza, deliberazione n. 9/2016/INPR) evidenzia la particolare attenzione che deve essere

riservata alla quantificazione degli accantonamenti a Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso per cui *"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. [...] 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"*.

Resta il fatto, tuttavia, che, soprattutto per enti di piccole dimensioni, l'accantonamento del fondo contenzioso secondo le regole sopra riportate potrebbe comportare l'assorbimento della totalità delle risorse finanziarie del Comune, con conseguente impossibilità di assolvere le proprie funzioni fondamentali.

Al fine di evitare che questo possa accadere, i principi contabili prevedono una disciplina derogatoria rispetto alle stringenti regole base.

Il penultimo periodo del paragrafo 5.2, lettera h) testualmente recita: *"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."*

Naturalmente, la suddetta disposizione, avendo natura derogatoria, deve essere interpretata restrittivamente.

Innanzitutto, bisogna valutare che cosa si intenda per "contenzioso di importo particolarmente rilevante"; questo Collegio ritiene che la rilevanza dell'importo debba essere valutata, in concreto, in rapporto al bilancio dell'ente, non potendosi attribuire valori predeterminati oltre i quali si manifesterebbe la rilevanza dell'importo.

Una volta stabilito che un determinato contenzioso, in rapporto al bilancio dell'ente, è di importo particolarmente elevato, tanto da non poter procedere con gli ordinari accantonamenti, si apre una soluzione più agevole: il fondo può essere ripartito in quote uguali nelle tre annualità prese in considerazione dal bilancio di previsione, consentendo così al Comune di sgravare i singoli esercizi dal peso dell'accantonamento in unica soluzione.

Oppure, in alternativa, il riparto del fondo contenzioso è rimesso alla "prudente valutazione dell'ente".

Questo significa, in sostanza, che l'ente, nella sua discrezionalità, può decidere di disporre un accantonamento in quote diverse per ognuna delle tre annualità, mantenendo invariato il totale (Corte dei conti, SS. RR. in s.c., n.31/2019/EL).

Alla luce delle argomentazioni svolte, questo Collegio rileva che il fondo contenzioso accantonato dal Comune di Avolasca non risulta rispettare i principi espressi.

L'ente, infatti, nel rendiconto 2021 non ha provveduto ad una oggettiva valutazione del contenzioso e della quantificazione del relativo fondo, ma ha determinato lo stesso in base all'avanzo disponibile e, quindi, in base alle proprie esigenze di spesa, ivi compresa la spesa discrezionale.

Al contrario, l'ente avrebbe dovuto determinare la quantificazione del fondo in misura razionale e con un effetto utile sulla salvaguardia dei futuri bilanci, in caso di soccombenza, anche parziale; a tal fine, avrebbe potuto utilizzare la facoltà concessa dal principio contabile di ripartire il fondo su un triennio.

Questa Sezione è consapevole del fatto che il bilancio del Comune di Avolasca (ente con popolazione inferiore ai 300 residenti) non sia in grado di assorbire un accantonamento integrale della somma richiesta dal GSE; la funzione del fondo contenzioso è quella di evitare, o, quantomeno, attutire gli effetti negativi sugli equilibri di bilancio che potrebbero essere determinati da una sentenza di condanna. Si tratta, chiaramente, di una applicazione del principio della prudenza.

Tuttavia, se fosse lo stesso accantonamento, per la sua rilevante entità, a causare gravi squilibri al bilancio dell'ente, il principio della prudenza, nella sostanza, sarebbe disatteso, visto che non riuscirebbe ad evitare gli effetti negativi della sentenza, ma, anzi, finirebbe per anticiparli.

Quanto sopra affermato, comunque, non esime l'Amministrazione dal dovere di accantonare quanto più possibile, anche attraverso una idonea programmazione nell'arco triennale del bilancio di previsione.

L'Ente, invece, è pervenuto ad un accantonamento meramente simbolico, in quanto non idoneo a tutelare i bilanci futuri da qualunque effetto sfavorevole, anche solo parziale, della controversia.

Bisogna rilevare, inoltre, che la controversia con il GSE è iniziata nel 2017 e non si concluderà prima della fine del 2024, secondo quanto riferito dal Comune; ne consegue che l'Ente avrebbe potuto gradualmente accantonare una quota del fondo attraverso una programmazione della spesa che tenesse conto delle esigenze di detto accantonamento. Risulta, dunque, opportuno che l'Amministrazione, nell'ambito della propria discrezionalità, riveda la valutazione del fondo contenzioso in coerenza con i principi indicati da questo Collegio.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Piemonte,

ACCERTA

1. Il mancato accantonamento al Fondo di Garanzia per i debiti commerciali nel rendiconto 2021.

2. La violazione dei termini di pagamento dei debiti commerciali per gli esercizi 2020 e 2021.

RACCOMANDA

1. Di adottare le iniziative ritenute idonee al fine di rientrare nei limiti normativamente previsti per i tempi di pagamento dei debiti commerciali.

INVITA

L'ente a rivalutare la quantificazione del fondo contenzioso secondo quanto indicato in motivazione.

DISPONE

1. Che l'Ente provveda, entro sessanta giorni dal ricevimento della presente deliberazione, a rettificare il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione relativo all'esercizio 2021 secondo le indicazioni contenute in motivazione con riguardo all'accantonamento al Fondo di garanzia dei debiti commerciali.
2. Che l'Ente provveda ad adottare apposita delibera consiliare per il ripiano del disavanzo ai sensi dell'art. 188 TUEL qualora, in seguito all'adempimento di cui al punto precedente e delle conseguenti rettifiche del prospetto dimostrativo per l'anno 2022, si determini un risultato di amministrazione disponibile negativo per l'esercizio 2022.
3. Che l'Ente provveda a trasmettere a questa Sezione i provvedimenti adottati.
4. Che la presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale nella persona del suo Presidente, al Sindaco e all'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di Avolasca e che sia pubblicata ai sensi dell'art. 31 D.Lgs.14 marzo 2013, n. 33.

Così deliberato in Torino, nella camera di consiglio del 20 dicembre 2023.

Il Relatore

Dott. Paolo Marta

Il Presidente

Dott. Antonio Attanasio

Depositato in Segreteria il **22 dicembre 2023**

Il Funzionario preposto

Margherita Ragonese