CORTE DEI CONTI - SEZ_CON_EMI - SC_ER - 0007175 - Uscita - 15/12/2023 - 14:09

Deliberazione n. 196/2023/VSG

Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

prof. Marcovalerio Pozzato	Presidente
dott. Alberto Rigoni	Consigliere
dott. Tiziano Tessaro	Consigliere (relatore)
dott. Marco Scognamiglio	Primo referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario

Adunanza del 23 novembre 2023
Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso.
Comune di Molinella (BO)

Visto l'art. 100, c. 2, Cost.;

Vista la L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il Testo Unico delle Leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

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

Vista la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, c. 7 e 8;

Visto l'art. 6, c. 3, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, rubricato "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle

CORTE DEI CONTI - SEZ_CON_EMI - DEL-Reg.-SC_ER - 0000196 - 15/12/2023 - 11:23

funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

Visto il D. Lgs. n. 118/2011 rubricato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" ed in particolare l'allegato 4/2 concernente il principio contabile applicato la contabilità finanziaria;

Vista la propria deliberazione n. 11/2022/INPR con la quale è stato approvato il programma di controllo per l'anno 2022 che prevede, fra le diverse attività, l'"Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso";

Vista la propria deliberazione 27/2022/INPR con la quale vengono definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati;

Visto il questionario pervenuto in data 12 aprile 2022 dal Comune di Molinella (BO), acquisito agli atti con protocollo n. SC_ER 0001638 del 12 aprile 2022;

Visti i verbali delle verifiche di cassa effettuale dall'Organo di revisione economico-finanziario in relazione all'esercizio 2021, pervenuti dal Comune di Molinella (BO), in data 26 maggio 2022 e acquisiti agli atti con protocollo SC_ER 0002749 del 27 maggio 2022;

Visto il questionario integrativo pervenuto in data 2 marzo 2023 dal Comune di Molinella (BO), acquisito agli atti con protocollo n. SC_ER 0000946 del 2 marzo 2023;

Vista l'ordinanza n. 96 del 21 novembre 2023 del Presidente con la quale la Sezione è stata convocata per la Camera di consiglio del 23 novembre 2023;

Udito il relatore, Cons. Tiziano Tessaro;

RITENUTO IN FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2022, con deliberazione n. 27/2022/INPR ha avviato l'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, approvando la relazione con la quale sono stati definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine in parola, in riferimento all'esercizio finanziario 2021,

ed il questionario da somministrare agli Enti selezionati.

Il questionario consta di due sezioni: nella prima si annoverano quesiti concernenti le verifiche di cassa e nella seconda sezione vi rientrano domande relative al fondo rischi da contenzioso.

In particolare, nella Sezione I trovano collocazione i seguenti quesiti:

- 1.1 La verifica di cassa è stata svolta con cadenza trimestrale?
- 1.2 In caso di risposta affermativa al quesito 1.1, indicare negli spazi sottostanti le date nelle quali si è svolta la verifica di cassa.
- 1.3 In caso di risposta negativa al quesito 1.1, indicare nello spazio sottostante le motivazioni e la periodicità delle verifiche di cassa indicando le date.
- 1.4 L'Ente ha nella cassa giacenze vincolate (art. 180 del TUEL)?
- 1.5 La verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.6 L'Ente ha effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio?
- 1.6.1 In caso di risposta affermativa al quesito 1.6, l'Ente indichi se ha effettuato la destinazione alle finalità di cui all'art. 56bis del d.l. n. 69/2013 inserito dalla legge di conversione n. 98/2013.
- 1.7 L'Ente ha accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio?
- 1.8 La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.8.1 In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL)
- 1.9 La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del TUEL)?
- 1.10 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del TUEL)?
- 1.11 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL) rispetto all'anticipazione di tesoreria?
- 1.12 A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per

l’anticipazione di tesoreria? (Indicare nei riquadri sottostanti il tasso annuale di interesse e l'importo complessivo)

- 1.13 L'Ente detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria?
- 1.14 In caso di risposta affermativa al quesito 1.13, indicare nello spazio sottostante l'importo delle suddette giacenze e presso quali istituti si rinvengono.
- 1.15 La verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE (prospetto disponibilità liquide)?
- 1.15.1 In caso di risposta affermativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare se sono presenti mancate conciliazioni e/o differenze non motivate.
- 1.15.2 In caso di risposta negativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare perché non è stato posto in essere tale esame e nella Sezione II trovano ingresso i seguenti quesiti:
- 2.1 “L'Ente ha in essere contenziosi con soggetti terzi?”;
- 2.2 L'Ente ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso?
- 2.2.1 In caso di risposta negativa al quesito 2.2, si chiede di indicarne le motivazioni nello spazio sottostante;
- 2.2.2 In caso di risposta affermativa al quesito 2.2, l'importo iscritto in bilancio nell'esercizio 2021 in corrispondenza al Fondo rischi da contenzioso è stato calcolato in modo forfettario?
- 2.2.3 In caso di risposta negativa al quesito n. 2.2.2, si chiede di indicare se l’importo esposto in bilancio 2021 è frutto di una analitica ricognizione da parte dell’Ente del contenzioso esistente. Si chiede, altresì, di esplicitare nello spazio sottostante la metodologia di determinazione del fondo.
- 2.3 L'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 come è stato calcolato? (in modo forfettario o in modo analitico (anche in base ad OIC 31)
- 2.4 Sono state inviate nel corso del 2021 le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell’Ente?
- 2.5 La successiva verifica da parte dell’Organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso oppure la verifica è stata effettuata a campione? (su ogni singola posta di contenzioso o a campione)

- 2.6 Nel corso del 2021, sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento?
- 2.7 È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?
- 2.8 Nel caso di risposta negativa o di "non ricorre la fattispecie" al quesito 2.7, fornire nello spazio sottostante le dovute motivazioni.

2. Con nota prot. n. SC_ER 1516 del 5 aprile 2022 ai Comuni selezionati è stata inviata formale richiesta di compilazione del questionario. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di 30 (trenta) giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta.

3. Successivamente con nota prot. n. SC_ER 0002680 del 25 maggio 2022, la Sezione richiedeva a ciascun Comune selezionato l'invio dei verbali delle verifiche di cassa espletate dall'Organo di revisione economico-finanziario in riferimento all'esercizio finanziario 2021.

4. Con nota della Sezione prot. n. SC_ER 0000803 del 17 febbraio 2023 ai Comuni selezionati è stata inviata formale richiesta di compilazione di un questionario integrativo relativo alla predetta indagine. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario integrativo e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di 10 (dieci) giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta.

Il questionario integrativo comprende i seguenti quesiti, relativi ai fondi PNRR:

- 1. L'Ente è destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR – Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza?
- 2. In caso di risposta affermativa al quesito 1, l'Ente ha operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa?
- 3. In caso di risposta negativa al quesito 2, indicare nello spazio sottostante le motivazioni della mancata appostazione;
- 4. In caso di risposta affermativa al quesito 1, i verbali dell'organo di revisione riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art.195 TUEL) afferenti le poste del PNRR?
- 5. In caso di risposta negativa al quesito 4, indicare nello spazio sottostante le relative motivazioni.

5. Fra i Comuni selezionati, ai fini dell'indagine, risulta il Comune di Molinella al quale in data 5 aprile 2022 è stata inviata formale richiesta (nota prot. n. SC_ER

1516 del 5 aprile 2022) di compilazione del questionario.

6. In data 12 aprile 2022 il Comune di Molinella inoltrava alla Sezione, mediante Posta elettronica certificata il questionario "Esercizio finanziario 2021 - indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso", debitamente firmato dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC_ER 0001638 del 12 aprile 2022).

7. Con nota prot. n. SC_ER 0002680 del 25 maggio 2022, la Sezione richiedeva al Comune l'inoltro dei verbali delle verifiche di cassa effettuate dall'Organo di revisione economico-finanziario in riferimento all'esercizio finanziario 2021.

8. In data 26 maggio 2022 il Comune di Molinella inoltrava alla Sezione, mediante posta elettronica certificata, i verbali delle verifiche di cassa in relazione all'esercizio 2021 (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC_ER 0002749 del 27 maggio 2022).

9. La Sezione, con nota prot. n. SC_ER 0000803 del 17 febbraio 2023, richiedeva in via integrativa al Comune, la compilazione di un ulteriore questionario integrativo relativo ai fondi PNRR.

10. In data 2 marzo 2023, il Comune di Molinella inoltrava alla Sezione, mediante Posta elettronica certificata, il questionario integrativo "Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso – richiesta integrativa", debitamente firmato dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC_ER 0000946 del 2 marzo 2023).

11. Dall'esame della documentazione acquisita agli atti in relazione alle predette attività emerge quanto segue.

11.1. Per ciò che concerne la Sezione 1 "verifiche di cassa" del questionario:

- l'Ente riferisce che ha proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale e indica le date nelle quali si è svolta l'attività. In particolare, la verifica si è svolta in data 15 marzo 2021 in riferimento al I trimestre 2021, in data 23 giugno 2021 per il II trimestre 2021, in data 15 settembre 2022 per il III trimestre 2021 e in data 13 dicembre 2021 per il IV trimestre 2021;
- l'Ente informa che nella cassa ha giacenze vincolate (art. 180 TUEL) e che la verifica contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL);

- l'Ente nel corso del 2021 non ha effettuato alienazioni;
- l'Ente nel corso dell'esercizio 2021 ha accertato sanzioni amministrative, *ex* art. 208 del Codice della strada;
- l'Ente riferisce di non detenere giacenze in conti correnti non di tesoreria;
- l'Ente indica che la verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE (prospetto disponibilità liquide) a seguito della quale non sono presenti mancate conciliazioni né differenze;
- al quesito n. **1.12** (*A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per l'anticipazione di tesoreria?*), il Comune, sia in merito al tasso di interesse dell'esercizio 2021 sia in merito all'importo degli interessi passivi per l'esercizio 2021, non fornisce risposta;
- l'Ente fornisce al quesito n. **1.8** (*La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL*), risposta negativa ed infine, ai quesiti n. **1.8.1** (*In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL*) n. **1.9** (*La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del TUEL*), n. **1.10** (*La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del TUEL*) e n. **1.11** (*La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL*) *rispetto all'anticipazione di tesoreria*) indica che non ricorre la fattispecie.

11.2. Dall'esame della Sezione 2 "fondo rischi da contenzioso" del questionario emerge quanto segue:

- l'Ente riferisce che non ha in essere contenziosi con soggetti terzi, pertanto, non ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso specificando che "*non è stata effettuata una previsione di spesa nel bilancio in quanto non erano noti contenziosi ed inoltre l'Ente ha in essere una polizza assicurativa per tutela legale*";
- l'Ente, al quesito **2.2.3** (*in caso di risposta negativa al quesito n. 2.2.2, si chiede di indicare se l'importo esposto in bilancio 2021 è frutto di una analitica ricognizione da parte dell'Ente del contenzioso esistente. Si*

chiede, altresì, di esplicitare nello spazio sottostante la metodologia di determinazione del fondo), riferisce che "*non è stata effettuata una previsione di spesa nel bilancio in quanto non erano noti contenziosi ed inoltre l'Ente ha in essere una polizza assicurativa per tutela legale*".

- l'Ente, al quesito **2.3** *(l'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 come è stato calcolato? In modo forfettario, in modo analitico (anche in base ad OIC 31)?* risponde ad entrambe le opzioni con "*no*";
- l'Ente non ha inviato nel corso del 2021 le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente;
- l'Ente, al quesito **2.5** (*la successiva verifica da parte dell'Organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso oppure la verifica è stata effettuata a campione?*) risponde ad entrambe le opzioni con "*no*";
- l'Ente indica che nel corso del 2021 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento;
- al quesito n. **2.7** (*È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?*), l'Ente indica che non ricorre la fattispecie motivando che *"l'Ente non ha adottato una delibera ricognitiva del contenzioso in quanto vi era assenza di contenzioso".*

11.3. L'Ente nella "Sezione note" del questionario riferisce quanto segue:
"*punto 2.8: si precisa che in sede di redazione consuntivo anno 2021 l'Ente ha*".

11.4. Dall'esame della documentazione acquisita agli atti, in relazione al questionario integrativo, emerge quanto segue.

11.5. Per ciò che concerne i quesiti posti nel questionario integrativo:

Per ciò che concerne i quesiti posti nel questionario integrativo:

- l'Ente riferisce, in merito al quesito **1**, di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR - Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza;
- l'Ente indica, in risposta al quesito **2**, di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa;
- al quesito n. **3** (*in caso di risposta negativa al quesito 2, indicare nello spazio sottostante le motivazioni della mancata appostazione*), l'Ente non fornisce risposta;
- l'Ente, al quesito n. **4** (*in caso di risposta affermativa al quesito 1, i verbali dell'organo di revisione riportano la relativa rilevazione, nonché le*

eventuali movimentazioni di cassa (art.195 TUEL) afferenti le poste del PNRR), risponde negativamente;

- l'Amministrazione, al quesito n. **5** (in caso di risposta negativa al quesito 4, indicare nello spazio sottostante le relative motivazioni), indica che "*i verbali di cassa comprendono anche la rilevazione delle partite vincolate. Le movimentazioni sono rilevate extracontabilmente con fogli di lavoro. Per le prossime contabilizzazioni, secondo quanto previsto dalla FAQ di ARCONET, l'Ente provvederà alle registrazioni in contabilità finanziaria*".

11.6. L'Ente nella "Sezione note" del questionario integrativo non riferisce nulla.

12. Dall'esame della documentazione acquisita in sede istruttoria e agli atti della Sezione emerge pertanto quanto segue.

12.1. Dalle dichiarazioni dell'Ente sulla gestione della liquidità, si rileva che:

a. lo stesso dichiara di non aver effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio in esame;

b. l'Ente ha dichiarato di aver accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio;

c. l'Ente ha dichiarato che non ricorre la fattispecie relativamente all'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nei trimestri considerati;

d. conseguentemente, al non ricorso della suddetta fattispecie, relativa alle anticipazioni di tesoreria, l'Ente non ha dichiarato alcun importo, in merito agli interessi passivi per le restituzioni delle stesse;

e. l'Ente dichiara di non detenere giacenze in conti correnti non di tesoreria.

12.2. **Dalla analisi dei verbali delle verifiche di cassa effettuate dall'Organo di revisione economico-finanziario** in riferimento all'esercizio finanziario 2021, inviati dall'Ente, si rileva che:

a. il Revisore ha proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale per il primo, secondo, terzo e quarto trimestre 2021, rispettivamente nelle seguenti date: 15 marzo 2021, 23 giugno 2021, 15 settembre 2021 e 13 dicembre 2021;

b. l'Ente ha dichiarato di detenere nella cassa giacenze vincolate, e che la verifica contiene l'esame circa il relativo importo;

c. non viene dato atto nei verbali dell'avvenuto utilizzo delle giacenze vincolate e della conseguente ricostituzione delle stesse;

d. infine, la verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE.

12.3. Relativamente ai quesiti relativi della sezione inerente al fondo

rischi da contenzioso si rileva quanto segue:

a. l'Ente ha dichiarato di non aver in essere contenziosi con soggetti terzi;

b. l'Ente ha dichiarato di non aver iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso specificando che "*non è stata effettuata una previsione di spesa nel bilancio in quanto non erano noti contenziosi ed inoltre l'Ente ha in essere una polizza assicurativa per tutela legale"*;

c. l'Ente ha dichiarato di non aver trasmesso, nel corso del 2021, le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente;

d. l'Ente dichiara che, nel corso del 2021, non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento;

e. infine, relativamente al quesito concernente l'adozione di una delibera di Giunta ricognitiva del contenzioso in essere, l'Ente ha risposto che non ricorre la fattispecie specificando che "*l'Ente non ha adottato una delibera ricognitiva del contenzioso in quanto vi era assenza di contenzioso*".

12.4. In relazione ai quesiti inerenti il questionario integrativo, nell'ambito dei fondi PNRR, si rileva quanto segue:

a. l'Ente ha dichiarato di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR – Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza;

b. l'Ente ha dichiarato di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa;

c. infine, l'Organo di revisione ha dichiarato che i verbali non riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art. 195 TUEL) afferenti le poste del PNRR e specifica che "*i verbali di cassa comprendono anche la rilevazione delle partite vincolate. Le movimentazioni sono rilevate extracontabilmente con fogli di lavoro. Per le prossime contabilizzazioni, secondo quanto previsto dalla FAQ di ARCONET, l'Ente provvederà alle registrazioni in contabilità finanziaria*".

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. L'equilibrio di bilancio come obiettivo finale della verifica dell'indagine

1.1. Come rilevato dalla Corte costituzionale il "*principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, […] in relazione al consumo delle risorse impiegate*" (Corte cost. sent. n. 18 del 2019). Obiettivo degli organi di controllo, sia interni che esterni, è quello di scrutinare attentamente la formazione degli avanzi di amministrazione degli enti

territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato (i quali) devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte cost. sent. n. 101/2018).

È del resto noto che lo scopo cui è astretto il controllo della Corte dei conti (art. 148-*bis* del TUEL), così come quello degli organi di controllo interno (art. 147-*quinquies*), è quello finalizzato ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, (Corte cost. sent. n. 60/2013).

1.2. La centralità della verifica incentrata sul concetto di equilibrio di bilancio, il quale racchiude in sé, quindi, l'esigenza di prevenirne la sua violazione, è funzionalmente astretta alla corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione (Corte cost. sent. n. 279/2016) (cfr. questa Sezione, del. n. 90/2021/PRSP), la quale ove non ossequiata può condurre ad una manovra elusiva degli equilibri di bilancio (Corte cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione, del. n. 63/2021/PRSE; n. 129/2021/PRSE), programmando, nel rilevato silenzio degli organi di controllo interno, una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione n. 31/2021/PRSP, n. 129/2021/PRSE), con un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione, del. n. 173/2021/PRSE) e un indebito incremento della capacità di spesa dell'Ente locale (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione, del. n. 81/2021/PRSE).

2. La centralità della verifica della liquidità dell'Ente come primo obiettivo della indagine

In questo quadro premesso, in cui emerge la centralità della verifica sul risultato di amministrazione, posto che "il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci" (Corte cost. sent. n. 18/2019), l'esigenza di uno scrutinio attento delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale rinviene alcuni elementi in cui l'ordinamento appresta strumenti di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati.

Come è del resto noto, laddove i crediti vengano sovrastimati e le entrate non vengano puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa (Corte Cost. sent. n. 6/2017).

La disciplina dell'armonizzazione contabile pone quindi al centro l'analisi della liquidità dell'Ente (cfr. art. 180 del TUEL, e ovviamente art. 195 e 222 dello stesso TUEL, in ordine alle giacenze vincolate e alle anticipazioni di tesoreria).

2.1. La normativa sulla gestione della liquidità

Il fondo cassa rappresenta la somma delle disponibilità liquide dell'Ente, ed è dato dalla somma algebrica del fondo cassa al 1° gennaio dell'esercizio considerato, delle riscossioni e dei pagamenti contabilizzati nel corso nel medesimo esercizio. Nel corso della gestione il tesoriere distingue la liquidità dell'Ente in parte libera e vincolata.

L'art. 180 del D. Lgs. n. 267/2000 prescrive, al c. 3, lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti", e dal lato della spesa, l'art. 185 del TUEL impone, al c. 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti".

In caso di crisi d'insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del TUEL, il tesoriere provvede all'utilizzo delle risorse vincolate per pagare spese correnti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL. Successivamente, ai sensi dell'art. 195, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti. La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011) prescrive espressamente che "Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi. È pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'Ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi". Appare prioritario, pertanto, l'implementazione di adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata.

La determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal D. Lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile

applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118 del 2011), risultando funzionale alla riduzione dei rischi di successiva emersione di insufficienza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate.

2.2. La Sezione delle Autonomie, con la del. n. 31/2015, ha avuto modo di precisare che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, c. 3, del TUEL" restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, comma 3-*ter*, lett. d, del TUEL che le "entrate con vincolo di destinazione generica".

La destinazione delle risorse vincolate rappresenta quindi una sorta di condizione apposta al loro utilizzo, al fine di garantire il raggiungimento della finalità pubblica programmata.

La corretta gestione della cassa vincolata rileva pertanto ai fini degli equilibri di bilancio e in particolare alla corretta determinazione della situazione finanziaria dell'Ente pubblico.

3. La verifica dell'organo di revisione sulle componenti del risultato di amministrazione

3.1 Le verifiche di cassa dell'Organo di revisione

Fondamentale in questo quadro è pertanto la verifica (così come la puntuale definizione delle modalità relative) da parte dell'organo di revisione del Fondo cassa. Ai sensi dell'art. 223 del TUEL "*l'organo di revisione economico-finanziaria dell'Ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili di cui all'articolo 233. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'Ente*"; inoltre, l'Organo di revisione partecipa alle verifiche straordinarie (art. 224 del TUEL) necessarie in caso di mutamento del Sindaco, del Presidente della provincia, del Sindaco metropolitano e del Presidente della comunità montana.

3.2. Le caratteristiche del fondo cassa

Il fondo cassa è infatti una partita che ha un obiettivo riscontro finanziario (Corte cost. sent. n. 49/2018, proprio perché frutto di un calcolo matematico: e ciò 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, su cui si fonda il parametro di verifica degli equilibri di bilancio (Corte cost. n. 18/2019).

Invero, il legislatore qualifica espressamente la disamina delle giacenze di cassa, come attività di verifica e che, come tale, ha carattere ricognitivo di una situazione di fatto già prodottasi (nel caso specifico, l'entità della liquidità presente nell'Ente nel trimestre passato). In quanto atti dichiarativi ascrivibili riconducibili alla categoria degli acclaramenti, le verificazioni sono, quindi, acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali. Di conseguenza, nella fattispecie attinente la verifica di cassa, l'analisi campionaria non può trovare, *naturaliter,* alcun spazio: essa appartiene alla scienza dell'organo di revisione che è chiamato dall'ordinamento ad una verifica (e non a una mera espressione di un giudizio) a cadenza trimestrale (art. 223 e 224 del TUEL). 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*, c. 2 del TUEL, in ossequio al brocardo *ubi lex dixit voluit.*

3.3. La distinzione con le altre attività intestate all'organo di revisione

Alla luce di ciò, deve pertanto essere posta in rilievo la distinzione con l'altra attività intestata all'organo di revisione, ovverosia con l'espressione dei pareri previsti dall'art. 239 lett. B, del TUEL. Essa è chiaramente rilevabile , in primo luogo, quanto agli effetti, che in quest'ultimo caso riguardano fattispecie ancora in itinere e oggetto di future attività deliberative appannaggio degli organi elettivi: in secondo luogo, mentre non è consentito discostarsi dai contenuti di un atto produttivo di certezza (come nel caso delle verificazioni, e segnatamente della verifica del fondo cassa), al contrario il parere, in ossequio alla consolidata regola giurisprudenziale, e ai principi ricavabili dall'art. 6, lett. e) della L. 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, sent. n. 695/1990).

Gli uni e gli altri (attività di carattere consultivo e attività di carattere accertativo) vanno tenuti logicamente distinti, infine, 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): cosi 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 (cosi come ora si vedrà, del fondo rischi) postula *naturaliter* una verifica non campionaria o sporadica, ma completa.

3.4. La analisi del rapporto tra verifica delle giacenze e gli altri flussi di cassa

Le verifiche in argomento, tese a riscontrare la correttezza nello svolgimento delle procedure contabili, in termini di regolarità dell'aggiornamento, di scritture eseguite, accertando la riconciliazione tra la giacenza di diritto (risultante dalle scritture annotate) con la giacenza di fatto (risultante dalla materiale conta fisica del denaro, dei valori e dei beni giacenti), rappresentano quindi un momento imprescindibile dell'attività dell'Organo di revisione che il legislatore non a caso qualifica espressamente come attività di "verifica".

4. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alla gestione della liquidità dell'Ente in esame

4.1. L'Ente dichiara di non aver effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio.

Inoltre, l'Ente riferisce di aver accertato sanzioni amministrative, *ex* art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio 2021.

4.2. L'Organo di revisione riferisce di aver proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale e indica le date nelle quali si è svolta l'attività, ed al quesito concernente la circostanza se la verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL), l'Organo di revisione risponde positivamente.

4.3. La Sezione, in riferimento alle informazioni riferite dal Comune di Molinella, in tema di verifiche effettuate sulla cassa, rileva che nonostante l'Ente abbia dichiarato la presenza di giacenze vincolate, non vi è indicazione, nelle verifiche di cassa, circa l'esistenza e l'importo delle stesse.

4.4. La Sezione sottolinea altresì l'importanza della corretta rilevazione delle giacenze vincolate in occasione delle verifiche trimestrali compiute dall'Organo di revisione, al quale fa carico di segnalare espressamente nei verbali anche l'eventuale carenza della relativa rappresentazione contabile, nonché delle movimentazioni (prelievi, ricostituzioni) anche in caso negativo che attengono alle poste anzidette.

4.5. In relazione alla carente verifica trimestrale di cassa, sotto il profilo considerato, la Sezione sottolinea che laddove nei verbali di cassa non emergano o emergano solo parzialmente i dati volti a chiarire i profili genetici della liquidità, né quelli funzionali volti a delineare l'entità degli obblighi di restituzione delle

giacenze e le avvenute somme rimaste a debito, né infine l'eventuale profilo vincolistico di dette somme, si palesano lacune conoscitive indispensabili alla Sezione per la corretta determinazione del risultato di amministrazione: sia in ordine alla entità delle somme destinate alla ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 TUEL), sia alla eventuale entità delle somme concesse con l'anticipazione di tesoreria (art 222 TUEL) e di quelle da restituire al tesoriere in occasione della chiusura dell'esercizio.

Ciò anche in riferimento a quanto sancito dall'art. 187 comma 3 bis del TUEL, a mente del quale è fatto divieto agli enti in crisi di liquidità l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, anche perché, come noto, su detta delibera l'Organo di revisione è chiamato ad esprimere il proprio parere.

4.6. In tale contesto, la Sezione rileva come il Revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, sia chiamato ad assicurare l'attendibilità e la congruenza dei dati del Comune. Si ricorda, che ai sensi dell'art. 240 TUEL "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario" e che il postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell'Allegato 1 richiamato all'art. 3, comma 1, del D. Lgs. 118/2011 stabilisce che "(...) I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile".

5.La verifica del FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO

5.1. La centralità della verifica sul risultato di amministrazione, quale "parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci" (Corte cost. sent. n. 18/2019), richiede uno scrutinio attento, inoltre, delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale, in termini di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati. Come noto, l'avanzo di amministrazione si suddivide in fondi liberi, accantonamenti, vincolati e destinati agli investimenti (cfr. art. 187 del TUEL e principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all. 2/2 del D. Lgs. n. 118/2011).

Al riguardo, divengono centrali le verifiche sulla separata evidenza ed alimentazione delle quote vincolate e accantonate (…): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate (Corte cost. sent. n. 274/2017).

6. Le verifiche intestate all'Organo di revisione sul fondo rischi

6.1. Rilevano a tal riguardo le verifiche espletate dall'Organo di revisione economico-finanziaria, 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 deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza. In particolare, per il Fondo rischi, "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" (Sezione delle Autonomie, del. 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 c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266").

6.1.1. Questa Sezione ha avuto già modo di evidenziare aspetti di criticità inerenti al fondo rischi da contenzioso (cfr. del. 229/2021), sottolineando in particolare quanto segue.

6.1.2. 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 D. Lgs. 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.

6.1.3. 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. Contr. Sicilia del. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

6.1.4. 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 c. 166 e seguenti della L. 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".

6.1.5. 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, c. 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, c. 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 del. n. 14/2017/INPR) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento.

6.1.6. 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.R. 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" (Sez. contr. Campania, del. 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. del. 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 Sez. Campania, del. n. 217/2019).

6.1.7. 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), c. 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".

6.1.8. 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, c. 4, del TUEL (cfr. Sez. aut., del. 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.

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 par. 5.2. dell'all. 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011) e di attestazione (Sezione autonomie, del. n. 14/2017, cit.) e dalla imprescindibile finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione a protezione di possibili e indebite dilatazioni della quota libera ex art. 187 TUEL (Corte cost., sent. n. 4/2020).

6.1.9. 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, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011). È 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. 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." (Sez. Contr. Sicilia, del. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

7. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alla verifica del fondo rischi dell'Ente in esame.

Dalla documentazione acquisita in atti, emerge quanto segue.

7.1. Il Comune riferisce di non avere in essere contenziosi con soggetti terzi, e pertanto, non ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso specificando che "*non è stata effettuata una previsione di spesa nel bilancio in quanto non erano noti contenziosi ed inoltre l'Ente ha in essere una polizza assicurativa per tutela legale*". L'Ente comunica che non sono state inviate, nel corso del 2021, le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere

ai legali dell'Ente. Il Comune riferisce, altresì, che nel corso del 2021, non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento. Inoltre, il Comune in merito al quesito relativo all'adozione di una delibera di Giunta, nel corso del 2021, ricognitiva del contenzioso in essere, ha indicato che non ricorre la fattispecie specificando che "*l'Ente non ha adottato una delibera ricognitiva del contenzioso in quanto vi era assenza di contenzioso*".

7.2. La Sezione in riferimento alle informazioni riferite dal Comune Molinella in tema di fondo rischi da contenzioso, rileva pertanto che l'Ente non ha accantonato quote nel fondo rischi da contenzioso. Inoltre, la Sezione rileva, in merito a quanto affermato dall'Ente, in relazione ad un'adeguata copertura assicurativa per la tutela legale, la manifesta inosservanza delle disposizioni di legge che non permettono la stipula di siffatte tipologie assicurative.

7.3. La Sezione rammenta quanto disposto dall'art. 3, c. 59 della L. 24 dicembre 2007, n. 244, il quale prevede "*la nullità in relazione al contratto di assicurazione con il quale un Ente pubblico assicuri propri amministratori per i rischi derivanti dall'espletamento dei compiti istituzionali connessi con la carica e riguardanti la responsabilità per danni cagionati allo Stato o ad Enti pubblici e la responsabilità contabile. (…). In caso di violazione della presente disposizione, l'amministratore che pone in essere o che proroga il contratto di assicurazione e il beneficiario della copertura assicurativa sono tenuti al rimborso, a titolo di danno erariale, di una somma pari a dieci volte l'ammontare dei primi complessivamente stabiliti nel contratto medesimo*".

7.4. La Sezione sottolinea come un Comune non può assumere a carico del proprio bilancio il rischio costituito dalla eventuale condanna di amministratori dipendenti da parte della Corte dei conti per danni che abbiano causato all'Ente di appartenenza (o ad altro Ente) con il proprio comportamento colposo.

7.5. La Sezione evidenzia che il caso di fondo rischi a zero è da considerarsi come criticità eventuale in quanto il caso di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatto oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorato dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

Ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2.10, la quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita, tra l'altro, dagli "accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)"; inoltre, al punto 5.2. lett h) il Principio contabile prevede 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.

7.6. La Sezione rimarca l'importanza del processo di costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso in essere o potenziale e delle verifiche sulla congruità dei relativi accantonamenti a bilancio. In proposito, 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*". La quota accantonata a consuntivo nel risultato d'amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

7.7. La lettura di detti principi conforma quindi sia gli obblighi dell'ente, il quale è tenuto a un'attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato d'amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR. Ciò in quanto, la finalità è quella di non fare trovare l'ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie:

la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

7.8. La Sezione ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la congruità. La violazione di detti obblighi induce quindi la Sezione a richiamare l'ente e l'Organo di revisione al rispetto formale dei suddetti obblighi e in proposito, il Comune dovrà effettuare la classificazione delle passività potenziali 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.

7.9. Nel caso specifico, la circostanza dell'assenza di accantonamenti a fondo rischi, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, impone alla Sezione di sottolineare che la inosservanza di essi, lungi dall'essere una mera irregolarità, si riverbera sulla stessa rappresentazione del risultato di amministrazione, come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte costituzionale sent. n. 279/2016).

Inoltre, assume rilievo, in merito a quanto affermato dall'Ente, in relazione ad un'adeguata copertura assicurativa per tutela legale, la manifesta inosservanza delle disposizioni di legge che non permettono siffatte tipologie assicurative.

8. Le risorse finanziarie derivanti dal PNRR

8.1. In base all'art. 3, co. 3, del d. m. 11 ottobre 2021, emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze, concernente le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, co. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, gli Enti territoriali e i loro organismi e Enti strumentali in contabilità finanziaria, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, accendono appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico. Va sottolineato come la presenza, nel bilancio, di risorse afferenti a progetti finanziati con il PNRR richieda un'attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE). A questo proposito, il ruolo di svolto dall'Organo di revisione è cruciale, come è già stato evidenziato dalla Sezione sulle autonomie con del. n. 2/SEZAUT/2022.

9. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alle risorse finanziarie derivanti dal PNRR

9.1. Il Comune riferisce di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR. Inoltre, l'Ente dichiara di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa.

9.2. L'Organo di revisione dichiara che i verbali di cassa non riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art. 195 TUEL) afferenti le poste del PNRR e specifica che "*i verbali di cassa comprendono anche la rilevazione delle partite vincolate. Le movimentazioni sono rilevate extracontabilmente con fogli di lavoro. Per le prossime contabilizzazioni, secondo quanto previsto dalla FAQ di ARCONET, l'Ente provvederà alle registrazioni in contabilità finanziaria*".

9.3. La Sezione, in riferimento alle informazioni riferite dal Comune di Molinella in tema risorse finanziarie derivanti dal PNRR, rileva la mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, nonché le eventuali movimentazioni,

anche negative, afferenti le poste del PNRR.

9.4. La Sezione rammenta che, come disposto dall'art. 9, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, "*le amministrazioni (…) assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit*".

9.5. La Sezione sottolinea come le amministrazioni, anche tramite l'utilizzo corretto del sistema informatico ReGiS, di cui all'art. 1, c. 1043 della L. 30 dicembre 2020, n. 178, siano responsabili dell'attuazione dei progetti, difatti detta normativa, al predetto comma, prevede che "*Le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Al fine di supportare le attività di gestione, di monitoraggio, di rendicontazione e di controllo delle componenti del Next Generation EU, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico".*

9.6. La Sezione rimarca che, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, gli Enti territoriali ed i loro organismi ed Enti strumentali in contabilità finanziaria devono accendere appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, così come previsto dall'art. 3, c. 3 del d. m. 11 ottobre 2021.

9.7. La Sezione mette in rilievo al riguardo l'esigenza di una adeguata programmazione degli interventi contemplati dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, ma anche di una loro verifica da parte dell'Organo di revisione che, in quanto espressione del principio di sana gestione, ne consenta, attraverso il meccanismo della tracciabilità delle risorse, oggetto di specifico monitoraggio anche di cassa, la loro indefettibile riconduzione alle finalità del Piano anzidetto.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione pervenuta dal comune di Molinella (BO):

circa la gestione della liquidità:

A) accerta la mancata indicazione, nel verbale da parte dell'Organo di revisione, della esistenza delle giacenze vincolate di cassa, nonostante l'Ente ne abbia dichiarato la presenza, nonché delle eventuali movimentazioni (prelievi, ricostituzioni), anche in caso negativo, effettuate a tale titolo;

B) richiama l'Organo di revisione ad una più attenta, corretta e completa stesura dei verbali di cassa dai quali emergano le vicende genetiche e funzionali afferenti la gestione della liquidità, così come descritte in premessa e all'uopo espressamente richieste dalla normativa dell'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222 del TUEL);

circa la individuazione del fondo rischi:

A) prende atto della dichiarata assenza di accantonamenti al fondo rischi da contenzioso;

B) rileva, in merito a quanto affermato dall'Ente, in relazione ad una copertura assicurativa per il rimborso delle spese legali, la manifesta inosservanza delle disposizioni di legge che non permettono la stipula di siffatte tipologie assicurative;

C) invita a un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando, in via generale, la specifica responsabilità che grava sugli organi dell'ente e sull'organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, così come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi,

D) richiama specificamente l'Organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché, in ogni caso e anche a prescindere dalla eventuale assenza del fondo rischi, sulla esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione;

circa le risorse finanziarie derivanti dal PNRR:

A) riscontra la mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, nonché le eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR;

B) richiama, altresì, l'Organo di revisione ad attuare una più completa stesura dei verbali di cassa.

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica al Consiglio comunale, per le valutazioni di propria pertinenza e per gli eventuali adempimenti di specifica competenza, stabilite dell'art. 235, c. 2 del TUEL, nonché al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Molinella (BO);

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione ai sensi dell'art. 31 del D. Lgs. 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone, infine, che la stessa sia pubblicata sul sito internet istituzionale della Corte dei conti-banca dati del controllo e che l'originale resti depositato presso la segreteria di questa Sezione regionale di controllo.

Così deciso in Bologna, nella Camera di consiglio del 23 novembre 2023.

Il Presidente
Marcovalerio Pozzato
(firmato digitalmente)

Il relatore
Tiziano Tessaro
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 15 dicembre 2023
Il funzionario preposto
Nicoletta Natalucci
(firmato digitalmente)