



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

ESITI FINALI DELL'INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI IN ORDINE ALLA VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA E DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO ANNO 2021

Deliberazione n. 66/2025/VSG

Adunanza del 15 maggio 2025



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

**ESITI FINALI DELL'INDAGINE SULL'APPLICAZIONE
DEI PRINCIPI CONTABILI IN ORDINE ALLA
VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA E
DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO
ANNO 2021**

Deliberazione n. 66/2025/VSG

Adunanza del 15 maggio 2025

Magistrato relatore:

Cons. Tiziano Tessaro

Hanno collaborato alla redazione:

Dott. Pietro Brugnoli

Sig.ra Laura Villani

DELIBERAZIONE

Deliberazione n. 66/2025/VSG



Corte dei Conti

Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna

composta dai magistrati:

dott. Marcovalerio Pozzato	Presidente
dott. Alberto Rigoni	Consigliere
dott. Tiziano Tessaro	Consigliere (relatore)
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Primo Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario
dott. Massimiliano Maitino	Referendario

Adunanza del 15 maggio 2025

**Esiti finali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili
in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo
rischi da contenzioso**

VISTO l'art. 100, c.2, della Costituzione;

VISTA la L. Costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il T.U. delle Leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il R. D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

VISTI la L. 14 gennaio 1994, n. 20 e il D.L. 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla L. 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti di cui alla deliberazione delle Sezioni Riunite del 16 giugno 2000, n. 14, e successive modificazioni;

VISTA la L. 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, c. 166 e 167, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (L. finanziaria 2006), che fa obbligo agli Organi di revisione degli enti locali di inviare

alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la del. n. 11/2022/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2022;

VISTA la del. n. 27/2022/INPR, con la quale la Sezione ha definito i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta;

VISTA la del. n. 195/2022/INPR, con la quale la Sezione ha approvato e integrato il programma di lavoro per l'anno 2023;

VISTA la del. n. 201/2023/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2024;

VISTA la del. n. 5/2024/VSG inerente gli "Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso"

VISTA la del. n. 30/2024/VSG inerente gli "Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR"

VISTA l'ordinanza n. 25 del 14 maggio 2025 del Presidente della Sezione di controllo mediante la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO nella Camera di consiglio il relatore Consigliere Tiziano Tessaro;

DELIBERA

di approvare l'unita relazione concernente gli esiti finali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso riferiti all'esercizio 2021

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa solo in formato elettronico:

al Presidente dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna e al Presidente della Giunta regionale;

al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Emilia-

Romagna;

ai Presidenti dei Consigli comunali e ai Sindaci dei Comuni dell'Emilia-Romagna;

al Consiglio metropolitano di Bologna, alla Conferenza metropolitana di Bologna e al Sindaco metropolitano della Città metropolitana di Bologna;

che, ai fini di trasmissione ai restanti Enti interessati, si provveda mediante pubblicazione della presente deliberazione sul sito istituzionale della Corte dei conti;

che l'originale della presente deliberazione resti depositato, in formato cartaceo, presso la segreteria della Sezione.

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 15 maggio 2025.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 21 maggio 2025

Per il Funzionario preposto

Nicoletta Natalucci

(firmato digitalmente)

RELAZIONE

Esiti finali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso

Sommario

1	Premessa introduttiva	7
2	Obiettivi dell'indagine	10
2.1	L'equilibrio di bilancio come obiettivo finale della verifica dell'indagine.....	10
2.2	La centralità della verifica della liquidità dell'ente come primo obiettivo della indagine.....	11
2.3	La normativa sulla gestione della liquidità.....	11
3	La verifica dell'organo di revisione sulle componenti del risultato di amministrazione.....	15
3.1	Le verifiche di cassa dell'organo di revisione.....	15
3.2	Le caratteristiche del fondo cassa	15
3.3	La distinzione con le altre attività intestate all'organo di revisione.....	17
3.4	La analisi del rapporto tra verifica delle giacenze e gli altri flussi di cassa	17
4	La verifica del Fondo rischi da contenzioso.....	18
4.1	Le verifiche intestate all'organo di revisione sul fondo rischi	18
5	L'attività istruttoria.....	24
6	La deliberazione n. 5/2024/VSG inerente agli esiti parziali dell'Indagine in esame	28
7	Le criticità rilevate dalla Sezione	30
7.1	CRITICITA' AFFERENTI AL FONDO CASSA.....	30
7.1.1	Inadempimento della cadenza trimestrale delle verifiche di cassa dell'organo di revisione	30
7.1.2	Incongruenza tra quanto dichiarato dal revisore nel questionario e quanto indicato nei verbali di cassa	31
7.1.3	Presenza di giacenze in conti correnti non di tesoreria.....	32
7.1.4	Ricorso alle anticipazioni di tesoreria con mancata indicazione dell'importo e della avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria nei verbali di cassa dell'organo di revisione	36
7.1.5	Dichiarata presenza/assenza di giacenze vincolate, ma mancato esame circa l'importo, anche se nullo, e della durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 TUEL) nelle verifiche di cassa dell'organo di revisione.....	37
7.1.6	Dichiarata presenza di alienazioni, ma mancata destinazione alle finalità di cui all'art. 56-bis del D.L. n. 69/2013 inserito dalla Legge di conversione n. 98/2013	40
7.1.7	Presenza di alienazioni, ma mancata indicazione dei vincoli di cassa	42

7.1.8	Presenza di accertamento di sanzioni amministrative, ma mancata appostazione dei vincoli di cassa	43
7.1.9	Rilevazione di comportamenti dell'organo di revisione rispettosi delle norme di legge in tema di verifica di cassa	46
7.1.9.1	Ricorso alle anticipazioni di tesoreria con indicazione dell'importo e della avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria nei verbali di cassa dell'organo di revisione	46
7.1.9.2	Dichiarata presenza/assenza ed indicazione della presenza/assenza e del relativo importo afferente alle giacenze vincolate nelle verifiche di cassa	46
7.2	CRITICITÀ AFFERENTI AL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO	48
7.2.1	Assenza di accantonamento a fondo rischi da contenzioso	48
7.2.2	Mancato accantonamento al fondo rischi da contenzioso pur in presenza di contenziosi in essere	51
7.2.3	Mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere	53
7.2.4	Mancato invio delle lettere di aggiornamento dei contenziosi ai legali dell'ente	55
7.2.5	Mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere oltre il mancato invio delle lettere di aggiornamento dei contenziosi ai legali dell'ente	55
7.2.6	Mancato accantonamento originario a fondo rischi e successivo accantonamento a rendiconto calcolato in modo analitico a rendiconto	56
7.2.7	Accantonamento a fondo rischi calcolato in modo forfettario	57
7.2.8	Mancato accantonamento al fondo rischi ed accantonamento al fondo passività potenziali (distinzione)	58
7.2.9	Presenza di debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento	59
7.2.10	Copertura assicurativa per il rimborso delle spese legali	60
8	Sintesi e valutazioni conclusive	62

1 Premessa introduttiva

Con del. n. 27/2022/INPR la Sezione ha avviato l'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, prevista dalla del. della Sezione n. 11/2022/INPR, approvando, altresì, la relazione con la quale sono stati definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati.

Lo svolgimento dell'indagine, ad oggi conclusa, è stato ulteriormente prorogato dalla del. della Sezione n. 195/2022/INPR concernente la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2023 ed ha visto una successiva proroga anche per l'anno 2024 (Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 201/2023/INPR).

Le delibere che sono state approvate rappresentano il frutto della specifica indagine deliberata con la citata delibera di questa Sezione n. 27/2022, la quale coinvolge 103 comuni e, soprattutto, gli Organi di revisione che sono chiamati nel caso a puntuali obblighi di verifica e attestazione: proprio per questo, la delibera della Sezione –che non è, come evidenzia del resto la sigla usata VSG, una delibera di controllo finanziario, pur ripetendone alcuni principi consolidati nella nostra giurisprudenza- si rivolge in particolare (anche se non solo, essendo alcuni obblighi rivolti all'ente) a quel particolare organo di controllo interno (art. 147 *quinquies* del TUEL), cui sono intestati specifici obblighi di certificazione (e di creazione di certezza giuridica). Si tratta di obblighi che già la Sezione aveva contribuito a disegnare, partendo dal dato normativo di cui all'art. 240 del TUEL, con la del. n. 229/2021 (e i cui contenuti sono stati successivamente ripresi e sviluppati dalla sent. n. 7/2022/SSRR in S.C.). Invero, se la Corte costituzionale attribuisce alla parte finanziaria del rendiconto l'idoneità non solo *“a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia ma anche a non consentirne la verifica”* (Corte cost., sent. n. 138/2013), non vi è dubbio alcuno che, ai fini dello scrutinio dell'equilibrio dei bilanci pubblici, rivesta importanza peculiare la attendibilità dei conti finanziari, economici e patrimoniali: così che, nel caso di specie, ad essere oggetto specifico dell'indagine è la veridicità di poste particolarmente significative, quali il fondo rischi e il fondo cassa.

In altre parole, la verifica della Sezione regionale della Corte dei conti nella fattispecie ha di mira in via diretta l'attendibilità dei conti e, solo in via mediata, l'equilibrio di bilancio, che invece è oggetto di scrutinio diretto delle delibere di controllo finanziario ai sensi dell'art. 148-

bis del TUEL: e l'oggetto della analisi investe i compiti di quel particolare organo che svolge un importante ruolo di vigilanza sugli equilibri di bilancio in chiave profilattica degli eventuali aspetti di vulnerazione degli stessi.

La centralità della disamina dell'attendibilità delle poste e del processo di verifica intestato all'organo di revisione si colloca, nel delineato quadro, in relazione al rispetto rigoroso dei principi dell'armonizzazione contabile da parte degli organi deputati a fornire tali certezze: così che se, come ribadito, l'organo di revisione svolge importanti funzioni e possiede specifici obblighi di certificazione (e di creazione di certezza giuridica) oltre a vigilare sul rispetto degli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL), gli scostamenti dai principi del D.Lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici, anche in termini di attendibilità, non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri di bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste principalmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016), onde evitare (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 173/2021/PRSE) un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 81/2021/PRSE).

Lungi cioè dall'assimilare i compiti dell'Organo di revisione, secondo la superficiale narrazione di parte della dottrina, in ogni caso (e sempre e comunque) a pareri da rendere a campione, il dato normativo testimonia invece di una ricchezza e varietà di compiti puntuali e specifici che le delibere in esame cercano di delineare in concreto sui versanti considerati, funzionali alle -ivi illustrate- esigenze di certezza che proprio gli specifici meccanismi dell'armonizzazione contabile postulano.

La disamina dell'adempimento di tali obblighi, che prende le mosse da un questionario appositamente somministrato, ha pertanto fotografato una situazione in cui tali adempimenti e compiti di certezza sono funzionalmente astretti al valore dell'equilibrio di bilancio (cfr. art. 147 TUEL), in quanto ricollegabili alla corretta -e necessariamente attendibile- determinazione del risultato di amministrazione (cfr. Corte cost., sent. n. 105/2018 per la afferenza ma anche la distinzione tra giacenze di cassa e risultato di amministrazione) come indice fondamentale dell'equilibrio di bilancio (cfr. Corte cost., sent. n. 18/2019 e n. 247/2017).

All'esito di ciò, la delibera di volta in volta -con una casistica di cui si darà conto per ciò che concerne la loro codificazione e catalogazione in modo tassonomico- detta, particolarmente nel dispositivo e alla conclusione della premessa, alcune sintetiche *regulae iuris* che dovrebbero conformare -nello spirito di una indagine che riveste un ruolo essenzialmente collaborativo- il futuro comportamento degli Organi di revisione (nelle verifiche di cassa e del fondo rischi).

2 Obiettivi dell'indagine

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

La Corte costituzionale ha rilevato come 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. 18/2019). Il conseguente compito degli Organi di controllo, sia interni che esterni, risulta quello di scrutinare accuratamente la formazione degli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, utilizzabili per svincolare 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 di fatto risaputo che il fine 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). La centralità della verifica imperniata 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. Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 90/2021/PRSP), la quale, ove non rispettata, può condurre ad una manovra elusiva degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 63/2021/PRSE e n. 129/2021/PRSE), programmando, nell'eventualmente 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 Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 31/2021/PRSP e n. 129/2021/PRSE), con un incremento in modo fittizio del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 173/2021/PRSE) e un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 81/2021/PRSE).

2.2 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), la necessità di uno scrutinio diligente delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale trova alcuni elementi in cui l'ordinamento appresta strumenti di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati.

Invero, 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): si tratta di un aspetto più volte affrontato nelle deliberazioni afferenti all'indagine in esame e di cui si darà conto.

La disciplina dell'armonizzazione contabile colloca, quindi, in primo piano l'analisi della liquidità dell'ente (cfr. art. 180 del TUEL, e ovviamente artt. 195 e 222 dello stesso TUEL, in ordine alle giacenze vincolate e alle anticipazioni di tesoreria).

2.3 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'art. 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 del TUEL, 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 chiaramente 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.

È noto che la Sezione Autonomie, con del. n. 31/2015/INPR aveva esaminato la morfologia delle entrate vincolate e destinate, con particolare riferimento alla gestione di cassa ed ai riflessi sul risultato di amministrazione, definendole quali *“profili che, in ultima analisi, incidono sulla nodale questione della corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente e della salvaguardia degli equilibri di bilancio.”* *“All'allegato 1 al d.lgs. 118/2011”*: alla stregua di ciò, *“l'unità del bilancio [...] viene declinato nelle proposizioni di diritto secondo le quali “è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate””*.

La Sezione delle Autonomie, con la citata delibera, 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, c. 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. Di ciò è dato ampiamente conto nella più recente del. n. 17/SEZAUT/2023/QMIG, in cui la Corte dei conti – Sezione delle Autonomie ha fornito i criteri per definire i casi in cui una entrata considerata vincolata, di competenza, da legge o da principi contabili debba essere considerata vincolata anche in termini di cassa.

Il requisito individuato è quello della “specifica destinazione” che viene attribuito dall'ente in fase di programmazione. Oggetto della disamina sono le entrate da:

- sanzioni codice della strada;
- proventi dei parcheggi a pagamento;
- imposta di soggiorno e contributo di sbarco;
- titoli abitativi edilizi e relative sanzioni;
- quota del 10 per cento su alienazioni immobiliari.

Il vincolo di competenza impresso dal legislatore sulle entrate citate viene declinato dall'ente sulla base di scelte di programmazione che destinano in modo specifico determinate voci di entrata alla copertura di specifiche voci di spesa andando ad apporre, di fatto, anche il vincolo di cassa sulle stesse entrate: così che nel momento in cui una entrata deroga al principio di unità del bilancio rispondendo ad un preciso vincolo di destinazione rientra nelle voci che devono essere vincolate anche in termini di cassa. In ragione della suddetta qualificazione, “*in un contesto di finanza ancora in gran parte derivata, ed a legislazione invariata, le conseguenze della prospettata soluzione possono non essere irrilevanti sia sotto il profilo dell'irrigidimento della gestione di cassa che in considerazione delle difficoltà operative nella fase della programmazione, gestione e rendicontazione delle risorse. Va tuttavia fatto rilevare come il riconoscimento del vincolo di cassa si renda funzionale a corroborare la effettiva attuazione delle finalità perseguite dalle norme e fatte proprie dagli enti locali, in quanto assicura la disponibilità delle necessarie risorse per far fronte prontamente agli interventi programmati. Il libero utilizzo per cassa di risorse che andrebbero vincolate, negli enti in crisi di liquidità, determinerebbe di contro la concreta probabilità di pretermissione o, nei casi più critici,*

di impossibilità a dar corso a pagamenti di spese vincolate e scadute con evidente frustrazione della voluntas legis.”

Successivamente l'art. 6, c. 6-octies del D.L. n. 60/2024, convertito dalla L. n. 95/2024, ha novellato la materia e definitivamente stabilito che:

- la disciplina dei vincoli è limitata solo alle voci finanziate da mutui, prestiti e contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione, eliminando i vincoli di competenza imposti per legge (fatta eccezione per i vincoli di destinazione);
- è necessario che gli Enti, procedano, come da FAQ della Commissione Arconet n. 34/2019, al riallineamento della cassa vincolata alla data di entrata in vigore della nuova disciplina (7 luglio 2024);
- analogamente, e con riguardo alla composizione del risultato contabile di amministrazione, il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solamente per le entrate riferite a mutui, a prestiti ed a contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione.

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., sent. n. 18/2019).

L'esame dei saldi fondamentali, oggetto della verifica da parte degli organi di controllo esterno (Corte cost., sent. n. 184/2022) ed interno (art. 147 quinquies TUEL), impone di tenere distinti i concetti di fondo cassa e risultato di amministrazione: invero, l'avanzo di amministrazione non può essere confuso con un risultato di esercizio annuale positivo e neanche con il saldo attivo di cassa (Corte cost., sent. n. 105/2018).

A fronte di un risultato di amministrazione positivo, l'esiguità del fondo cassa potrebbe essere indice sintomatico di quelle patologie derivanti dalle *“minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli Enti territoriali, (le quali) vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e debiti, nonché alla sovrastima, in sede previsionale, dei flussi finanziari di entrata”* (Corte cost., sent. n. 6/2017), generatrici in prospettiva di una crisi di liquidità per l'ente. Il ruolo della corretta gestione dei flussi di cassa assume importanza anche grazie all'introduzione della contabilità finanziaria c.d. *“potenziata”*, come

già rammentato dalla Sezione delle Autonomie nella del. n. 4/2015/INPR, la quale sottolinea come *“l'introduzione del bilancio di cassa unitamente ad una corretta applicazione del principio di competenza “potenziata” debbano condurre ad una completa rivisitazione delle modalità di programmazione e di gestione dei flussi di cassa nella pubblica amministrazione.”* L'espressione dei principi contabili di veridicità, attendibilità, congruità e prudenza è pertanto finalizzata a rendere credibili in termini di cassa le autorizzazioni di entrata e di spesa: *“solo un bilancio di cassa costruito su stime veritiere ed attendibili può svolgere correttamente la propria funzione di atto di indirizzo ai fini del perseguimento degli equilibri di cassa. Una corretta e veridica programmazione che miri alla definizione di proiezioni attendibili non può, infatti, prescindere da ulteriori e più specifici fattori quali: il trend degli incassi delle annualità pregresse, il cronoprogramma dei pagamenti relativi alle opere pubbliche nonché da tutte quelle variabili gestionali che hanno riflessi in termini di cassa.”* (Sez. reg. di controllo, Campania, del. n. 242/2017/PRSP).

Alla stregua delle suddette coordinate, la verifica di cassa è *“tesa 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”* (Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 18/2023/VSG).

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): così che mentre in ordine a questi ultimi atti ("gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità") il controllo potrà avvenire a campione, l'indiscutibile esigenza di certezza richiesta dall'ordinamento ai sensi dell'art. 223 e 224 TUEL 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 La verifica del Fondo rischi da contenzioso

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 fondamentali 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).

4.1 Le verifiche intestate all'Organo di revisione sul fondo rischi

Rilevano a tal riguardo le verifiche espletate dall'Organo di revisione economico-finanziaria, attinenti all'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indubbia esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'espressione 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 del. n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si esplica nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza. Nello specifico, 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").

Questa Sezione ha avuto già modo di evidenziare aspetti di criticità inerenti al fondo rischi da contenzioso (cfr. Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 229/2021), sottolineando in particolare quanto segue.

Con riguardo 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.

Per poter 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. reg. di controllo, Sicilia, del. n. 6/2019/PARI).

Con riguardo al primo profilo, la Sezione delle Autonomie con 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", volte a fornire agli enti pratiche 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”*.

Sul piano soggettivo, la Sezione sottolinea al riguardo la centralità del ruolo dell'Organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo anzidetto: il rilievo di detto adempimento si ricava dal confronto con gli altri compiti intestati 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.

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 affini (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. reg. di controllo, 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. reg. di controllo, Campania, del. n. 217/2019).

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 c. 3 che *“Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'Ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni”*.

Diviene naturale quindi concludere che tale verifica, con la esposta 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 tassativa formulazione del principio in termini di verifica (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).

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. reg. di controllo, Sicilia, del. n. 6/2019/PARI).

5 L'attività istruttoria

Come esposto in premessa, la Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2022, con del. 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.

Con nota della Sezione 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. Il questionario consta di due sezioni: nella prima sezione 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. 56-bis 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 rinvencono.
- 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

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.

Successivamente con nota prot. n. SC_ER 0002680 del 25 maggio 2022, la Sezione ha richiesto 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.

Con note della Sezione prot. n. SC_ER 0006500 del 18 ottobre 2022 e 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.

La Sezione, sulla base di quanto pervenuto dagli Enti in merito ai questionari ed ai verbali di cassa degli organi di revisione, dall'inizio dell'indagine fino al 24 marzo 2025, data in cui l'indagine è giunta a conclusione, ha depositato **n. 103 delibere** nelle quali vengono espone molteplici criticità afferenti le tematiche di cassa e del fondo rischi da contenzioso e che successivamente si rappresentano in modo tassonomico.

6 La deliberazione n. 5/2024/VSG inerente agli esiti parziali dell'Indagine in esame

In data 10 gennaio 2024, la Sezione ha emanato la deliberazione n. 5/2024/VSG avente ad oggetto gli “Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso” in cui sono state esposte le prime risultanze istruttorie (riguardanti le prime 71 deliberazioni dell'indagine) e nella quale la Sezione ha avuto modo di delineare le criticità afferenti il fondo cassa e quelle relative al fondo rischi da contenzioso.

Le osservazioni conclusive contenute nella delibera n. 5/2024/VSG, rivelano una preoccupante disattenzione da parte degli Enti esaminati e degli Organi di revisione verso adempimenti essenziali alla salvaguardia dell'equilibrio di bilancio e alla corretta determinazione del risultato di amministrazione.

Particolarmente allarmante risulta la trascuratezza nella verifica di cassa, pilastro del rinnovato impianto contabile, spesso ridotta a mero atto meccanico o addirittura omessa, con verbali stilati su modelli vetusti e privi di indicazioni sostanziali, come le anticipazioni di tesoreria, le giacenze vincolate e le relative movimentazioni. In taluni casi, l'inerzia ha condotto alla gestione di rilevanti somme fuori dai canali istituzionali, senza il necessario inquadramento contabile, in violazione delle norme che impongono la resa del conto da parte dell'agente contabile, ancorché di fatto.

La reiterazione di tali condotte, in contrasto con i doveri di diligenza sanciti dal TUEL, configura un comportamento suscettibile di segnalazione all'Organo consiliare, non solo per le violazioni compiute, ma per il venir meno del necessario supporto tecnico che l'Organo di revisione è chiamato ad assicurare, sia all'ente sia alla Corte dei conti, ai fini di una corretta rappresentazione del risultato di amministrazione.

Analoga disattenzione si riscontra nella gestione del fondo rischi, le cui modalità di quantificazione e appostazione richiedono un'attenta ricognizione del contenzioso e un costante confronto con i legali dell'Ente. La ripetuta sottovalutazione di tale posta contabile denota una scarsa consapevolezza dei principi dell'armonizzazione contabile, finalizzati a impedire l'indebita espansione della spesa e a presidiare l'equilibrio finanziario in termini sostanziali.

In casi ancor più gravi, si è giunti alla formazione di debiti fuori bilancio derivanti da sentenze non coperte da accantonamenti, ovvero alla sottoscrizione di polizze assicurative per spese legali non opportunamente rilevate, fenomeni che, pur evidenti e rilevabili con la dovuta diligenza professionale, sono sfuggiti alla vigilanza degli Organi di controllo, rendendo necessario l'invio alla Procura.

La presente relazione si pone a completamento di quanto già esposto con la delibera testé citata delineando in maniera completa e tassonomica le criticità emerse nell'espletamento dell'indagine avviata con del. n. 27/2022/VSG.

7 Le criticità rilevate dalla Sezione

L'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, ad oggi conclusa, ha permesso di riscontrare diverse criticità emerse dall'analisi dei questionari e dei verbali di cassa trasmessi dai Comuni selezionati.

7.1 CRITICITA' AFFERENTI AL FONDO CASSA

Per quanto concerne la cassa, sono diverse le problematiche che la Sezione ha rilevato e che nei seguenti paragrafi vengono classificate.

7.1.1 Inadempimento della cadenza trimestrale delle verifiche di cassa dell'organo di revisione

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 157/2023/VSG – Comune di Castell'Arquato (PC);
- n. 166/2023/VSG – Comune di Varsi (PR);
- n. 167/2023/VSG – Comune di Ventasso (RE);
- n. 24/2024/VSG – Comune di Palagano (MO);
- n. 93/2024/VSG – Comune di Corte Brugnatella (PC);
- n. 97/2024/VSG – Comune di Ponte dell'Olio (PC).

La Sezione, nelle delibere contenenti detta criticità, ha accertato l'inadempimento da parte dell'Organo di revisione dell'obbligo previsto dall'art. 223 del TUEL della verifica con cadenza trimestrale delle giacenze di cassa.

La Sezione ha sottolineato l'indifettibilità dell'adempimento della verifica di cassa che la L. stabilisce con cadenza trimestrale, senza possibilità di deroga: le difficoltà derivanti dall'emergenza Covid-19 non potevano influire sul corretto adempimento degli obblighi facenti carico all'Organo di revisione, dal momento che, come noto, l'art. 91 del D. L. 17 marzo 2020, n. 18 stabilisce che il rispetto delle misure di contenimento può essere valutato ai fini dell'esclusione della responsabilità del debitore, anche relativamente l'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati od omessi adempimenti ai sensi e per gli effetti degli artt. 1218 e 1223 del Codice civile. Orbene, l'adempimento in esame della verifica

trimestrale poteva pacificamente essere effettuato mediante le modalità da remoto che la tecnologia consentiva nel periodo anzidetto: dimodoché non può essere esclusa la responsabilità di carattere contrattuale che grava sull'Organo di revisione per effetto del richiamo esplicito che l'art. 235 del TUEL stabilisce, prevedendo in particolare nel successivo art. 240 che i revisori *“adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario”*.

In primo luogo, il revisore assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (il Comune o la Provincia), ma grava su di sé obblighi e responsabilità della revisione, nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'Ente (Consiglio di Stato sez. V, sent. n. 6407/2005). Depone in tal senso, la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che ne suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti (Corte cost., sent. n. 198/2012), istituendo pertanto uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione.

La Sezione, nella casistica in esame, ha richiamato l'Organo di revisione agli obblighi ad esse facenti capo previsti dalla normativa vigente che contemplano verifiche con cadenza periodica delle giacenze di cassa (art. 223 TUEL). Inoltre, la Sezione ha provveduto a segnalare al Consiglio comunale, dei relativi Comuni, l'inadempimento dell'organo di revisione degli obblighi di verifica trimestrale di cassa di cui all'art. 223 del TUEL, ai sensi e per le conseguenze stabilite dall'art. 240 del TUEL, con la richiesta di notificare questa Sezione dei provvedimenti conseguenti.

7.1.2 Incongruenza tra quanto dichiarato dal Revisore nel questionario e quanto indicato nei verbali di cassa

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nella seguente delibera:

- n. 161/2023/VSG – Comune di Corniglio (PR).

Nella citata deliberazione ha destato perplessità il comportamento del Revisore, il quale appare gravemente contraddittorio, e caratterizzato da una marcata superficialità: mentre da un lato dichiara, nel questionario, la presenza di giacenze vincolate, dall'altro, nei verbali di cassa, indica che il loro ammontare è pari a zero. Inoltre, la Sezione ha ravvisato che, né nelle note né nella parte riservata all'Organo di revisione, sono emerse specifiche osservazioni volte ad evidenziare le anzidette contraddizioni. Si è pertanto rilevato che l'Organo di revisione, in

contrasto con il proprio ruolo qualificato di certificazione, omettendo di porre in risalto quanto sopra, ha contravvenuto negligenemente ai propri doveri d'ufficio.

7.1.3 Presenza di giacenze in conti correnti non di tesoreria

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 91/2023/VSG – Comune di Castel San Pietro Terme (BO);
- n. 92/2023/VSG – Comune di Montegridolfo (RN);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC);
- n. 150/2023/VSG – Comune di Albareto (PR);
- n. 153/2023/VSG – Comune di Bettola (PC);
- n. 155/2023/VSG – Comune di Busseto (PR);
- n. 156/2023/VSG – Comune di Camugnano (BO);
- n. 161/2023/VSG – Comune di Corniglio (PR);
- n. 162/2023/VSG – Comune di Correggio (RE);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (PC);
- n. 165/2023/VSG – Comune di Montechiarugolo (PR);
- n. 168/2023/VSG – Comune di Vernasca (PC);
- n. 186/2023/VSG – Comune di Casteldelci (RN);
- n. 187/2023/VSG – Comune di Castel del Rio (BO);
- n. 188/2023/VSG – Comune di Concordia sulla Secchia (MO);
- n. 189/2023/VSG – Comune di Dovadola (FC);
- n. 191/2023/VSG – Comune di Felino (PR);
- n. 192/2023/VSG – Comune di Fontanellato (PR);
- n. 207/2023/VSG – Comune di Castello d'Argile (BO);
- n. 22/2024/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO);
- n. 25/2024/VSG – Comune di Masi Torello (FE);
- n. 44/2024/VSG – Comune di Villa Minozzo (RE);
- n. 62/2024/VSG – Comune di Brescello (RE);
- n. 79/2024/VSG – Comune di Goro (FE);
- n. 93/2024/VSG – Comune di Corte Brugnatella (PC);
- n. 95/2024/VSG – Comune di Medesano (PR);

- n. 96/2024/VSG – Comune di Pennabilli (RN);
- n. 98/2024/VSG – Comune di San Pietro in Cerro (PC);
- n. 112/2024/VSG – Comune di San Possidonio (MO);
- n. 113/2024/VSG – Comune di San Secondo Parmense (PR);
- n. 123/2024/VSG – Comune di Sassofeltrio (RN);
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR);
- n. 126/2024/VSG – Comune di Talamello (RN);
- n. 10/2025/VSG – Comune di Prignano sulla Secchia (MO).

La criticità in esame fa riferimento ad enti che hanno dichiarato la presenza di giacenze in conti correnti non di tesoreria.

La Sezione ha evidenziato che la circostanza che l'Ente detenga giacenze e somme ingenti in conti non di tesoreria sottolinea l'esigenza di una verifica da parte dell'Organo di revisione sulla cassa, come previsto dall'art. 223 del TUEL, che si deve spingere a indagare i motivi di tale disponibilità *extra ordinem* sul titolo autorizzatorio di essa, così come sulle dinamiche di una necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione, in ossequio al principio contabile di chiarezza (secondo cui: *“Le informazioni contenute nei bilanci devono essere comprensibili per gli utilizzatori e devono essere esposte in maniera sintetica e analitica, in modo da rendere possibile l'esame dei dati contabili e un'adeguata rappresentazione dell'attività svolta. I documenti di bilancio devono presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali coerente con le definizioni e le classificazioni del bilancio stesso. L'adozione di una corretta classificazione dei dati contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica e consente di svolgere le necessarie analisi finalizzate al miglioramento della qualità della spesa. Il principio della chiarezza rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero”*). D'altro canto, il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità.

Sotto diverso profilo, vale la pena di rammentare che nell'ente locale non è consentito ingerirsi nel maneggio di denaro senza una esplicita formalizzazione che tenga conto delle sottoindicate coordinate normative.

In via generale, la nozione generale di “agente contabile” è infatti desumibile dall'art. 178 del R. D. 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", secondo cui sono agenti contabili:

- a) gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, di riscuotere le varie entrate e versarne le somme nella cassa dell'amministrazione stessa;
- b) i tesoriери che ricevono nelle loro casse le somme dovute all'amministrazione, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dell'amministrazione e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati;
- c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;
- d) gli impiegati dell'amministrazione o anche terzi cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;
- e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione.

Infatti, secondo ormai pacifica giurisprudenza della Corte costituzionale fondata sul disposto dell'art. 103 della Costituzione, “è principio generale del nostro ordinamento che il pubblico danaro, proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni, debba essere assoggettato alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione” (Corte cost., sent. n. 114 del 1975), corollario dei suddetti principi contabili di chiarezza e comprensibilità.

Si è anche chiarito che “il significato dell'espressione ‘maneggio’ di denaro deve essere latamente inteso, sì da ricomprendere non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico (in ragione della provenienza e/o della destinazione) e siano forniti, in sostanza, del potere di disporre senza l'intervento di altro ufficio (Sez. I, 5.5.1989, n. 167; Sez. Abruzzo, 6.5.2005, n. 445; Sez. Sardegna, 9.10.1997, n. 1312)”.

In altri termini, “il maneggio e la custodia di denaro e valori di pertinenza dell'erario pubblico, sia che avvenga a seguito di legittima investitura, sia che avvenga in via di mero fatto, implica l'assunzione da parte di chi li svolge, della qualità di agente contabile (Corte dei conti, Sez. I,

6 marzo 2006, n. 68; 16 febbraio 1998, n. 28; Sez. II, 1 marzo 2006, n. 108; 3 febbraio 1999, n. 32; Sez. III, 9 novembre 2005, n. 682 ; Sez. Lombardia, 14 giugno 2006, n. 373; 16 giugno 2003, n. 667; 2 dicembre 2002 n. 1943; Sez. Abruzzo, 30.5.2001, n. 98; Sez. Sardegna, 13.01.1987, n. 2)".

Orbene, detta garanzia *"si attua con lo strumento del rendiconto giudiziale"*, dal momento che *"a nessun agente contabile che abbia comunque maneggio di denaro e valori di proprietà dell'ente è consentito sottrarsi a questo fondamentale dovere"* (Corte cost., sent. n.114 del 1975).

È noto, in proposito, che la funzione dei giudizi di conto consiste nell'accertamento in sede processuale da parte del giudice contabile della regolarità dei conti giudiziali resi dagli agenti contabili, ovvero da tutti coloro che hanno maneggio di denaro o beni pubblici.

Ciò premesso, la verifica che l'Organo di revisione svolge in termini di cassa non può prescindere dalla indispensabile riconduzione di tali somme, laddove gestite da un agente contabile di fatto, diverso dall'economo, alla regola della resa del conto della gestione, così che in occasione della verifica anzidetta disciplina degli enti locali, l'agente contabile deve in ogni caso dimostrare il carico, lo scarico e i resti da esigere, l'introito, l'esito e la rimanenza (artt. 616 e 621 reg. dec. n. 827/1924) ed in particolare:

- a) le somme rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio o della gestione precedente ed il carico successivamente dato al contabile, sia dal carico certo, sia proveniente da somme accertate all'atto stesso della riscossione;
- b) il discarico per somme rimosse o per annullamenti, variazioni e simili riferibili al carico accertato;
- c) i resti che per la competenza stessa risultano da riscuotere al termine dell'esercizio o della gestione.
- d) il debito o il credito dell'esercizio o della gestione precedente, quando non si tratti di prima gestione;
- e) il debito per somme incassate;
- f) le somme versate;
- g) i discarichi amministrativi;
- h) i resti per le somme rimaste da versare, o il credito per quelle versate in più alla fine dell'esercizio o al termine della gestione.

La finalità della verifica compiuta sulle somme diverse da quelle gestite dall'economo e dal tesoriere è appunto quella di una corretta gestione di tali importi, che non può, tuttavia,

prescindere dalla loro indispensabile riconduzione alle garanzie “costituzionale della correttezza della sua gestione”.

La Sezione, nelle delibere richiamate, ha pertanto prescritto, anche in ossequio al principio contabile della chiarezza, una puntuale verifica sulle giacenze in conti correnti non di tesoreria, sulle cause che ne hanno determinato la loro gestione e i relativi titoli nonché la necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione.

7.1.4 Ricorso alle anticipazioni di tesoreria con mancata indicazione dell'importo e della avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria nei verbali di cassa dell'Organo di revisione

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nella seguente delibera:

- n. 89/2023/VSG – Comune di Portico e San Benedetto (FC);
- n. 44/2024/VSG – Comune di Villa Minozzo (RE).

La criticità in esame si riferisce alla mancata indicazione, in presenza di utilizzo di anticipazione di tesoreria, della avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione oltreché del relativo importo.

Sotto questi aspetti, la Sezione ha provveduto a rammentare che uno dei perni della programmazione e della gestione secondo i principi contabili di cui al D.Lgs. n. 118/2011 e ss. mm. ii. è la movimentazione e la rilevazione dei risultati di cassa.

Invero, l'anticipazione di tesoreria si caratterizza per essere una temporanea concessione di liquidità da parte del tesoriere per fronteggiare momentanee carenze di cassa e trova fondamento normativo nella L. n. 350/ 2003 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) – art. 3, c. 17, il quale dispone che *“non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio”*. Tale disposizione va letta contestualmente all'art. 222 del D.Lgs. n. 267/2000 il quale precisa che *“il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio”*.

Giova poi evidenziare che il D.L. n. 133/2013, convertito con modificazioni dalla L. n. 5/ 2014, ha disposto (con l'art. 1, c. 12) che *“per l'anno 2014, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è incrementato, sino alla data del 31 marzo 2014 da tre a cinque dodicesimi”*. Successivamente, il Legislatore con ulteriori provvedimenti ha prorogato la validità di tale disposizione.

Al riguardo, preme rilevare che il ricorso ad anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 del TUEL, si configura come una soluzione di breve periodo per superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità e non, invece, quale forma sistematica di finanziamento dell'ente, peraltro spesso particolarmente onerosa in quanto, come evidenziato dalla disposizione che disciplina l'istituto, il ricorso a tale formula di finanziamento dà luogo ad un costo risultante dall'interesse sulle somme anticipate da pagare all'istituto tesoriere.

Il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, soprattutto se reiterato nel tempo e ove si verifichi oltre i limiti di legge, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, costituisce il sintomo di latenti squilibri nella gestione di competenza e, nei casi più gravi, potrebbe configurare una violazione del disposto dell'art. 119 cost., tracimando in una forma surrettizia di *“indebitamento”*, con il rischio di finanziare spese diverse da quelle di investimento. In sintesi, *“si tratta di uno strumento sottoposto dalla legge a rigidi limiti quantitativi e procedurali, finalizzato a fronteggiare momentanee e improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni. L'anticipazione di tesoreria è quindi una fattispecie di carattere eccezionale”*, ed *“è necessario, pertanto, che l'anticipazione di tesoreria sia di breve durata e non costituisca surrettiziamente un mezzo di copertura alternativo della spesa”* (Sez. reg. di controllo, Puglia, del. n. 89/PRPS/2017).

7.1.5 Dichiarata presenza/assenza di giacenze vincolate, ma mancato esame circa l'importo, anche se nullo, e della durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 TUEL) nelle verifiche di cassa dell'Organo di revisione

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 131/2022/VSG – Comune di Calestano (PR);
- n. 132/2022/VSG – Comune di Argenta (FE);
- n. 133/2022/VSG – Comune di Cadelbosco di Sopra (RE);
- n. 134/2022/VSG – Comune di Campegine (RE);

- n. 161/2022/VSG – Comune di Castel d'Aiano (BO);
- n. 162/2022/VSG – Comune di Premilcuore (FC);
- n. 186/2022/VSG – Comune di Fiorenzuola d'Arda (PC);
- n. 16/2023/VSG – Comune di Novellara (RE);
- n. 29/2023/VSG – Comune di Ottone (PC);
- n. 37/2023/VSG – Comune di Tresignana (FE);
- n. 45/2023/VSG – Comune di Neviano degli Arduini (PR);
- n. 70/2023/VSG – Comune di San Mauro Pascoli (FC);
- n. 71/2023/VSG – Comune di Travo (PC);
- n. 72/2023/VSG – Comune di Cortemaggiore (PC);
- n. 75/2023/VSG – Comune di Montefiore Conca (RN);
- n. 88/2023/VSG – Comune di Galliera (BO);
- n. 91/2023/VSG – Comune di Castel San Pietro Terme (BO);
- n. 92/2023/VSG – Comune di Montegridolfo (RN);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC);
- n. 152/2023/VSG – Comune di Besenzone (PC);
- n. 153/2023/VSG – Comune di Bettola (PC);
- n. 155/2023/VSG – Comune di Busseto (PR);
- n. 156/2023/VSG – Comune di Camugnano (BO);
- n. 157/2023/VSG – Comune di Castell'Arquato (PC);
- n. 162/2023/VSG – Comune di Correggio (RE);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (PC);
- n. 166/2023/VSG – Comune di Varsi (PR);
- n. 167/2023/VSG – Comune di Ventasso (RE);
- n. 164/2023/VSG – Comune di Lama Mocogno (MO);
- n. 168/2023/VSG – Comune di Vernasca (PC);
- n. 186/2023/VSG – Comune di Casteldelci (RN);
- n. 189/2023/VSG – Comune di Dovadola (FC);
- n. 192/2023/VSG – Comune di Fontanellato (PR);
- n. 193/2023/VSG – Comune di Gazzola (PC);

- n. 196/2023/VSG – Comune di Molinella (BO);
- n. 197/2023/VSG – Comune di Piozzano (PC);
- n. 198/2023/VSG – Comune di Vezzano sul Crostolo (RE);
- n. 207/2023/VSG – Comune di Castello d'Argile (BO);
- n. 21/2024/VSG – Comune di Langhirano (PR);
- n. 22/2024/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO);
- n. 23/2024/VSG – Comune di Pianello Val Tidone (PC);
- n. 24/2024/VSG – Comune di Palagano (MO);
- n. 25/2024/VSG – Comune di Masi Torello (FE);
- n. 28/2024/VSG – Comune di Polesine Zibello (PR);
- n. 29/2024/VSG – Comune di Calendasco (PC);
- n. 60/2024/VSG – Comune di Polinago (MO);
- n. 61/2024/VSG – Comune di Loiano (BO);
- n. 62/2024/VSG – Comune di Brescello (RE);
- n. 77/2024/VSG – Comune di Podenzano (PC);
- n. 78/2024/VSG – Comune di Palanzano (PR);
- n. 79/2024/VSG – Comune di Goro (FE);
- n. 94/2024/VSG – Comune di Lesignano de' Bagni (PR);
- n. 95/2024/VSG – Comune di Medesano (PR);
- n. 96/2024/VSG – Comune di Pennabilli (RN);
- n. 97/2024/VSG – Comune di Ponte dell'Olio (PC);
- n. 98/2024/VSG – Comune di San Pietro in Cerro (PC);
- n. 113/2024/VSG – Comune di San Secondo Parmense (PR);
- n. 126/2024/VSG – Comune di Talamello (RN);
- n. 10/2025/VSG – Comune di Prignano sulla Secchia (MO);
- n. 11/2025/VSG – Comune di Tizzano Val Parma (PR);
- n. 12/2025/VSG – Comune di Villanova sull'Arda (PC).

Nelle delibere afferenti detta criticità, la Sezione ha sottolineato 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.

In relazione alla carente verifica trimestrale di cassa, sotto il profilo considerato, la Sezione ha evidenziato 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 del TUEL), sia alla eventuale entità delle somme concesse con l'anticipazione di tesoreria (art. 222 del TUEL) e di quelle da restituire al tesoriere in occasione della chiusura dell'esercizio.

Ciò anche in riferimento a quanto sancito dall'art. 187, c. 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.

La Sezione ha quindi, richiamato 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, all'uopo espressamente richieste dalla normativa dell'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222 del TUEL).

7.1.6 Dichiarata presenza di alienazioni, ma mancata destinazione alle finalità di cui all'art. 56-bis del D.L. n. 69/2013 inserito dalla Legge di conversione n. 98/2013

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 186/2022/VSG - Comune di Fiorenzuola d'Arda (PC);
- n. 27/2023/VSG - Comune di Gatteo (FC);
- n. 89/2023/VSG - Comune di Portico e San Benedetto (FC);
- n. 162/2023/VSG - Comune di Correggio (RE);
- n. 185/2023/VSG - Comune di Borgo Tossignano (BO);
- n. 190/2023/VSG - Comune di Farini (PC);
- n. 24/2024/VSG - Comune di Palagiano (MO);
- n. 45/2025/VSG - Comune di Montecopiolo (RN).

La criticità rilevata dalla Sezione si riferisce alla mancata destinazione alle finalità di cui all'art. 56-bis del D.L. n. 69/2013 inserito dalla Legge di conversione n. 98/2013 in presenza di alienazioni.

Detta criticità ha condotto la Sezione a sottolineare che la previsione dell'art. 56-bis, c. 11, del D.L. n. 69/2013, la quale impone agli enti territoriali di destinare all'estinzione anticipata dei mutui, e quindi alla riduzione del proprio indebitamento, la quota del 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile e la restante quota a spese di investimento, implica che, qualora nel corso dell'esercizio non si sia provveduto ad estinguere anticipatamente prestiti, la parte non utilizzata deve confluire, in sede di rendiconto, nella parte vincolata dell'avanzo d'amministrazione, in aggiunta all'eventuale quota confluita allo stesso titolo negli esercizi precedenti, e potrà essere utilizzata nel momento in cui l'ente decida di procedere alla estinzione anticipata (Corte conti sez. Marche, n. 32/2018). Trattandosi, di entrate soggette a vincoli di destinazione, non residua in capo all'ente alcun margine di discrezionalità (Sez. Lombardia, del. n. 85/2016, e n. 293/2017), e la relativa giacenza è assoggettata alle regole stabilite per i vincoli di cassa, ai sensi dell'art. 180 e 195 del TUEL (sez. Autonomie, del. n. 31/2015). Invero, la Sezione delle Autonomie con del. n.17/SEZAUT/2023/QMIG, chiarisce come *“la quota del 10 per cento espressamente destinata dall'art. 56-bis, comma 11, del d.l. n. 69/2013, come modificato dal d.l. n. 78/2015, alla estinzione anticipata dei mutui, non può che essere vincolata oltre che per competenza anche per cassa. La parte residuale delle entrate in parola invece, per espressa disposizione di legge, va considerata come entrata in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell'art. 187 e come tale da evidenziare contabilmente alla lettera d) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione allegato al d.lgs. n. 118/2011. Ciò naturalmente, salvo che l'ente non si avvalga della possibilità riconosciuta dal comma 866 dell'art. 1 della legge n. 205/2017 e salvo che altre disposizioni rispetto a quelle richiamate dalla remittente non prevedano ulteriori e specifici vincoli per entrate in conto capitale come, ad esempio, nel caso di talune ipotesi di trasferimenti del diritto di superficie in diritto di proprietà. In tal caso le entrate così realizzate sono soggette a vincoli di destinazione che si estendono anche alla cassa, secondo i criteri precedentemente esposti, dovendo essere reimpiegate esclusivamente nel finanziamento di interventi di eguale natura, in applicazione del principio stabilito dall'art. 16, comma 3, del d.l. 22 dicembre 1981, n. 786, convertito in legge 26 febbraio 1982, n. 51. Analogamente, i proventi conseguenti all'alienazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica devono essere destinati al finanziamento di interventi nello stesso settore ai sensi della legge 24 dicembre 1993,*

n. 560 (in tal senso, Puglia n. 31/2020/PAR, Sez. Lombardia n. 24/2020/PAR, Sez. Friuli n. 58/2017/PAR, Sez. Lombardia n. 94/2011/PAR, Sez. Veneto, n. 98/2008/PAR)."

Gli Enti destinatari di dette delibere sono stati richiamati ad attuare, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, la corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).

7.1.7 Presenza di alienazioni, ma mancata indicazione dei vincoli di cassa

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 45/2023/VSG – Comune di Neviano degli Arduini (PR);
- n. 72/2023/VSG – Comune di Cortemaggiore (PC);
- n. 87/2023/VSG – Comune di Baricella (BO);
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR).

La criticità in esame è relativa alla mancata appostazione dei vincoli di cassa in presenza di alienazioni.

La Sezione ha rammentato che, all'epoca dell'esercizio finanziario in esame, la non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali a preservare gli equilibri di bilancio, emerge anche dall'assenza di cassa vincolata, in riferimento alla presenza di alienazioni.

In relazione all'assenza della cassa vincolata, la Sezione, ha sottolineato l'importanza, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal D.Lgs. n. 126/2014, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alla citata del. della Sezione delle autonomie n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180, c. 3, lett. d), del TUEL prescrive 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”*. Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al co. 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”*.

La Sezione ha evidenziato 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.

Il Collegio, nelle deliberazioni sopraelencate, ha richiamato l'Ente ad attuare, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, la corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). Ulteriormente, la Sezione delle Autonomie con del. n. 17/SEZAUT/2023/QMIG, ha provveduto a rilevare come *“il riconoscimento del vincolo di cassa si renda funzionale a corroborare la effettiva attuazione delle finalità perseguite dalle norme e fatte proprie dagli enti locali, in quanto assicura la disponibilità delle necessarie risorse per far fronte prontamente agli interventi programmati. Il libero utilizzo per cassa di risorse che andrebbero vincolate, negli enti in crisi di liquidità, determinerebbe di contro la concreta probabilità di pretermissione o, nei casi più critici, di impossibilità a dar corso a pagamenti di spese vincolate e scadute con evidente frustrazione della voluntas legis.”*

7.1.8 Presenza di accertamento di sanzioni amministrative, ma mancata appostazione dei vincoli di cassa

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 135/2022/VSG – Comune di Boretto (RE);
- n. 167/2022/VSG – Comune di Reggiolo (RE);
- n. 17/2023/VSG – Comune di Sala Baganza (PR);
- n. 38/2023/VSG – Comune di Toano (RE);
- n. 87/2023/VSG – Comune di Baricella (BO);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC);
- n. 154/2023/VSG – Comune di Bobbio (PC);

- n. 188/2023/VSG – Comune di Concordia sulla Secchia (MO);
- n. 195/2023/VSG – Comune di Lagosanto (FE);
- n. 28/2024/VSG – Comune di Polesine Zibello (PR);
- n. 93/2024/VSG – Comune di Corte Brugnatella (PC);
- n. 112/2024/VSG – Comune di San Possidonio (MO);
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR).

Con riferimento alla criticità in esame, la Sezione ha rammentato che, all'epoca dell'esercizio finanziario in esame, la non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali a preservare gli equilibri di bilancio, emerge anche dall'assenza di cassa vincolata, in riferimento alla accertata presenza di sanzioni per violazione del codice della strada.

La Sezione sottolinea che, all'epoca dell'esercizio finanziario in esame, la mancata rappresentazione dei vincoli di cassa dei proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada effettuata dal Comune è da considerarsi grave irregolarità contabile in quanto queste entrate rispondono ad entrambi i requisiti (specificità del vincolo e provenienza del vincolo, attribuito da legge o principi contabili/trasferimenti/indebitamento) essendo entrate che la L. n. 285/92 destina alla realizzazione di specifici interventi che l'Ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall'art. 208, c. 4. Infatti, la grave irregolarità sopra rilevata comporta una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2015 di cui all'art. 226 TUEL (Corte dei conti Toscana, del. 6 maggio 2019, n. 167).

Si sottolinea, altresì, che 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, c. 3-ter, lett. d), del TUEL che le "entrate con vincolo di destinazione generica".

La Sezione delle Autonomie con la citata del. n. 17/SEZAUT/2023/QMIG, ha affermato che *"per le entrate derivanti da sanzioni per violazione del codice della strada di cui agli artt. 208 e 142 del codice della strada, da proventi dei parcheggi a pagamento di cui all'art. 7, comma 7, del d.lgs. n. 285/1992, e da imposta di soggiorno e contributo di sbarco di cui al d.lgs. n. 23/2011, il vincolo di destinazione, oltre che alla competenza si estende anche alla gestione di cassa, all'atto dell'adozione degli atti di programmazione che operino in concreto la scelta tra le finalizzazioni determinate in astratto dal*

Legislatore. Nello specifico caso delle entrate da codice della strada peraltro assume ulteriore rilievo la necessaria adozione della delibera giuntale di determinazione delle quote da destinare alle finalità previste dalla legge ai sensi del comma 5 dell'art. 208 del Codice. Anche in questo caso, tuttavia, essa riveste una funzione strumentale e preparatoria rispetto all'adozione dei documenti di bilancio ai quali in definitiva dovrà farsi riferimento per l'individuazione dell'insorgenza dei vincoli di destinazione."

In relazione all'assenza della cassa vincolata, la Sezione, ha rammentato e sottolineato l'importanza, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal D.Lgs. n. 126/2014, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alle citate deliberazioni della Sezione delle autonomie del n. 31/2015/INPR e n. 17/2023/QMIG)

A tal fine, l'art. 180, c. 3, lett. d), del TUEL prescrive 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"*. Allo stesso modo, il successivo art. 185 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"*.

La Sezione ha sottolineato, 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.

Gli Enti destinatari di dette delibere sono stati richiamati ad attuare, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, la corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).

Come già esposto al punto 2.3, successivamente l'art. 6, c. 6-octies del D.L. n. 60/2024, convertito dalla L. n. 95/2024, **ha novellato la materia e definitivamente stabilito che:**

- la disciplina dei vincoli è limitata solo alle voci finanziate da mutui, prestiti e contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione, eliminando i vincoli di competenza imposti per legge (fatta eccezione per i vincoli di destinazione);
- è necessario che gli Enti, procedano, come da FAQ della Commissione ARCONET n. 34/2019, al riallineamento della cassa vincolata alla data di entrata in vigore della nuova disciplina (7 luglio 2024);
- analogamente, e con riguardo alla composizione del risultato contabile di amministrazione, il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solamente per le entrate riferite a mutui, a prestiti ed a contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione.

ooo

7.1.9 Rilevazione di comportamenti dell'Organo di revisione rispettosi delle norme di legge in tema di verifica di cassa

La Sezione, nell'ambito dell'indagine, ha rilevato anche comportamenti virtuosi e pienamente ossequiosi delle norme di legge che disciplinano le verifiche di cassa.

7.1.9.1 Ricorso alle anticipazioni di tesoreria con indicazione dell'importo e della avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria nei verbali di cassa dell'Organo di revisione

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 74/2023/VSG – Comune di Poviglio (RE);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (PC);
- n. 22/2024/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO).

Nelle deliberazioni menzionate la Sezione ha preso atto della avvenuta indicazione, nei verbali di cassa, dell'esame e dell'analitica informazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato.

7.1.9.2 Dichiarata presenza/assenza ed indicazione della presenza/assenza e del relativo importo afferente alle giacenze vincolate nelle verifiche di cassa

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 163/2022/VSG – Comune di Riolunato (MO);
- n. 164/2022/VSG – Comune di Zerba (PC);
- n. 185/2022/VSG – Comune di San Giorgio di Piano (BO);
- n. 18/2023/VSG – Comune di Fontevivo (PR);
- n. 26/2023/VSG – Comune di Morfasso (PC);
- n. 28/2023/VSG – Comune di Monchio delle Corti (PR);
- n. 36/2023/VSG – Comune di Tornolo (PR);
- n. 44/2023/VSG – Comune di Varano de' Melegari (PR);
- n. 46/2023/VSG – Comune di Roccabianca (PR);
- n. 73/2023/VSG – Comune di Valmozzola (PR);
- n. 74/2023/VSG – Comune di Poviglio (RE);
- n. 150/2023/VSG – Comune di Albareto (PR);
- n. 151/2023/VSG – Comune di Bastiglia (MO);
- n. 158/2023/VSG – Comune di Cerignale (PC);
- n. 159/2023/VSG – Comune di Civitella di Romagna (FC);
- n. 160/2023/VSG – Comune di Coli (PC);
- n. 165/2023/VSG – Comune di Montechiarugolo (PR);
- n. 187/2023/VSG – Comune di Castel del Rio (BO);
- n. 191/2023/VSG – Comune di Felino (PR);
- n. 194/2023/VSG – Comune di Gragnano Trebbiense (PC);
- n. 44/2024/VSG – Comune di Villa Minozzo (RE);
- n. 111/2024/VSG – Comune di San Polo d'Enza (RE);
- n. 123/2024/VSG – Comune di Sassofeltrio (RN);
- n. 124/2024/VSG – Comune di Sorbolo Mezzani (PR);
- n. 127/2024/VSG – Comune di Terenzo (PR).

Nella casistica analizzata all'interno delle deliberazioni elencate (e non classificabile come criticità), gli Organi di revisione hanno indicato la relativa presenza o assenza, oltreché l'importo, anche se nullo, delle giacenze vincolate nei verbali di cassa a loro afferenti.

In termini generali, la Sezione, ha rammentato l'importanza, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).

La Sezione ha rilevato che il Revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità e 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, c. 1, del D.Lgs. n. 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".

7.2 CRITICITÀ AFFERENTI AL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO

Di seguito sono espone le criticità emerse nell'indagine della Sezione in riferimento alla tematica del fondo rischi da contenzioso.

La Sezione ha rimarcato la imprescindibile necessità -dettata dalla normativa sull'armonizzazione contabile- per i Comuni di dotarsi di un fondo contenzioso, rilevando, nelle delibere in esame, talvolta addirittura la sua assenza, ovvero -per gli Enti che si sono dotati di esso-, la sua palese inadeguatezza, dovuta alla esiguità delle somme stanziare, o alla sua determinazione in maniera forfettaria; in altri casi, ancora, del fondo anzidetto non ne è stata attestata la congruità da parte dell'organo di revisione.

Le raccomandazioni formulate dalla Corte in tale sede esprimono l'esigenza più generale di osservare puntualmente i principi dettati dalla normativa dell'armonizzazione contabile in merito, dal momento che la eventuale distonia da essi determina una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., 279/2016).

7.2.1 Assenza di accantonamento a fondo rischi da contenzioso

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 132/2022/VSG – Comune di Argenta (FE);

- n. 134/2022/VSG – Comune di Campegine (RE);
- n. 164/2022/VSG – Comune di Zerba (PC);
- n. 27/2023/VSG – Comune di Gatteo (FC);
- n. 28/2023/VSG – Comune di Monchio delle Corti (PR);
- n. 29/2023/VSG – Comune di Ottone (PC);
- n. 38/2023/VSG – Comune di Toano (RE);
- n. 36/2023/VSG – Comune di Tornolo (PR);
- n. 37/2023/VSG – Comune di Tresignana (FE);
- n. 75/2023/VSG – Comune di Montefiore Conca (RN);
- n. 71/2023/VSG – Comune di Travo (PC);
- n. 70/2023/VSG – Comune di San Mauro Pascoli (FC);
- n. 73/2023/VSG – Comune di Valmozzola (PR);
- n. 74/2023/VSG – Comune di Poviglio (RE);
- n. 87/2023/VSG – Comune di Baricella (BO);
- n. 89/2023/VSG – Comune di Portico e San Benedetto (FC);
- n. 151/2023/VSG – Comune di Bastiglia (MO);
- n. 152/2023/VSG – Comune di Besenzone (PC);
- n. 153/2023/VSG – Comune di Bettola (PC);
- n. 154/2023/VSG – Comune di Bobbio (PC);
- n. 161/2023/VSG – Comune di Corniglio (PR);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (PC);
- n. 164/2023/VSG – Comune di Lama Mocogno (MO);
- n. 166/2023/VSG – Comune di Varsi (PR);
- n. 185/2023/VSG – Comune di Borgo Tossignano (BO);
- n. 188/2023/VSG – Comune di Concordia sulla Secchia (MO);
- n. 189/2023/VSG – Comune di Dovadola (FC);
- n. 193/2023/VSG – Comune di Gazzola (PC);
- n. 195/2023/VSG – Comune di Lagosanto (FE);
- n. 196/2023/VSG – Comune di Molinella (BO);
- n. 197/2023/VSG – Comune di Piozzano (PC);

- n. 198/2023/VSG – Comune di Vezzano sul Crostolo (RE);
- n. 23/2024/VSG – Comune di Pianello Val Tidone (PC);
- n. 24/2024/VSG – Comune di Palagano (MO);
- n. 25/2024/VSG – Comune di Masi Torello (FE);
- n. 28/2024/VSG – Comune di Polesine Zibello (PR);
- n. 44/2024/VSG – Comune di Villa Minozzo (RE);
- n. 60/2024/VSG – Comune di Polinago (MO);
- n. 62/2024/VSG – Comune di Brescello (RE);
- n. 77/2024/VSG – Comune di Podenzano (PC);
- n. 78/2024/VSG – Comune di Palanzano (PR);
- n. 93/2024/VSG – Comune di Corte Brugnatella (PC);
- n. 97/2024/VSG – Comune di Ponte dell'Olio (PC);
- n. 98/2024/VSG – Comune di San Pietro in Cerro (PC);
- n. 127/2024/VSG – Comune di Terenzo (PR);
- n. 10/2025/VSG – Comune di Prignano sulla Secchia (MO);
- n. 12/2025/VSG – Comune di Villanova sull'Arda (PC).

La criticità esposta nelle elencate deliberazioni è relativa alla assenza di accantonamento al fondo rischi da contenzioso.

La Sezione ha evidenziato 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.

Nei casi in esame, la circostanza dell'assenza di accantonamenti a fondo rischi, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, ha imposto 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 cost., sent. n. 279/2016).

7.2.2 Mancato accantonamento al fondo rischi da contenzioso pur in presenza di contenziosi in essere

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 131/2022/VSG – Comune di Calestano (PR);
- n. 133/2022/VSG – Comune di Cadelbosco di Sopra (RE);
- n. 186/2022/VSG – Comune di Fiorenzuola d'Arda (PC);
- n. 185/2022/VSG – Comune di San Giorgio di Piano (BO);
- n. 88/2023/VSG – Comune di Galliera (BO);
- n. 150/2023/VSG – Comune di Albareto (PR);
- n. 155/2023/VSG – Comune di Busseto (PR);
- n. 162/2023/VSG – Comune di Correggio (RE);
- n. 168/2023/VSG – Comune di Vernasca (PC);
- n. 207/2023/VSG – Comune di Castello d'Argile (BO);
- n. 21/2024/VSG – Comune di Langhirano (PR);
- n. 94/2024/VSG – Comune di Lesignano de' Bagni (PR);
- n. 96/2024/VSG – Comune di Pennabilli (RN);
- n. 111/2024/VSG – Comune di San Polo d'Enza (RE);
- n. 113/2024/VSG – Comune di San Secondo Parmense (PR);
- n. 123/2024/VSG – Comune di Sassofeltrio (RN);
- n. 11/2025/VSG – Comune di Tizzano Val Parma (PR).

Le delibere sopra elencate, evidenziano la diversa criticità relativa al mancato accantonamento, pur in presenza di contenziosi in essere.

La Sezione ha ribadito anche in questo caso che la fattispecie di fondo rischi a zero è da considerarsi come momento di sicura fragilità della tenuta del bilancio, per l'eventualità di possibili contenziosi, anche potenziali, laddove vi sia la carenza della ricognizione da parte dell'Ente e del monitoraggio dell'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

La Sezione ha rimarcato 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 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 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». La lettura di detti principi conferma 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 del. 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.

La Sezione, nelle delibere elencate, ha esortato l'Ente 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.

Inoltre, la Sezione ha provveduto a richiamare 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, l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

7.2.3 Mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 185/2022/VSG – Comune di San Giorgio di Piano (BO);
- n. 186/2022/VSG – Comune di Fiorenzuola d'Arda (PC);
- n. 17/2023/VSG – Comune di Sala Baganza (PR);
- n. 46/2023/VSG – Comune di Roccabianca (PR);
- n. 91/2023/VSG – Comune di Castel San Pietro Terme (BO);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC);
- n. 156/2023/VSG – Comune di Camugnano (BO);
- n. 157/2023/VSG – Comune di Castell'Arquato (PC);
- n. 159/2023/VSG – Comune di Civitella di Romagna (FC);
- n. 162/2023/VSG – Comune di Correggio (RE);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (PC);
- n. 191/2023/VSG – Comune di Felino (PR);
- n. 21/2024/VSG – Comune di Langhirano (PR);
- n. 29/2024/VSG – Comune di Calendasco (PC);
- n. 61/2024/VSG – Comune di Loiano (BO);
- n. 123/2024/VSG – Comune di Sassofeltrio (RN).

La criticità esposta nelle deliberazioni sopraelencate si riferisca alla mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere.

In diverse delibere elencate ha destato infatti forti perplessità il fatto che la ricognizione dei contenziosi in essere non sia stata oggetto di una apposita delibera di Giunta, la cui necessaria adozione avrebbe consentito di formalizzare quanto affermato dall'Ente circa l'attestazione di remoto rischio di soccombenza dei contenziosi.

In proposito, il Comune è chiamato ad 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 per cento, 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 per cento, (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 per cento 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 per cento, con accantonamento previsto pari a zero.

La Sezione ha evidenziato al riguardo, che la decisione di non accantonare per via di una valutazione del rischio di soccombenza per le cause in essere inferiore al 10 per cento, pertanto considerato remoto, implica una valutazione dell'Ente, connotata di discrezionalità tecnica, la quale può e deve essere oggetto di controllo da parte del Giudice contabile sotto il profilo della ragionevolezza, nell'ambito della propria giurisdizione esclusiva sugli equilibri di bilancio (v. artt. 103, 81, 119 e 97 Cost. e L.243/12): essa tuttavia presuppone, al di là del necessario vaglio tecnico preliminare espresso sulla base della documentazione in atti, una decisione circa

l'allocazione delle risorse in bilancio, la cui scelta non può che appartenere all'Organo politico, finanche in presenza di un contenzioso "di non così ingente valore" ove il rischio di soccombenza risulti basso o nullo (v. Sez. reg. di controllo, Campania, del. n. 53/2021/PRSP). La Sezione ha provveduto a ribadire che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e alla luce di quanto sin qui esposto, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile e la illustrata necessità di una ricognizione puntuale e periodica del contenzioso, la mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva del contenzioso in essere rappresenta un evidente inadempimento di detti principi.

7.2.4 Mancato invio delle lettere di aggiornamento dei contenziosi ai legali dell'ente

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 163/2022/VSG – Comune di Riolunato (MO);
- n. 95/2024/VSG – Comune di Medesano (PR).

Nella delibera in esame ha destato perplessità il mancato invio delle lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente, **adempimento rilevante per la corretta determinazione del fondo rischi da contenzioso**.

La Sezione ha esortato l'Ente 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.

7.2.5 Mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere oltre il mancato invio delle lettere di aggiornamento dei contenziosi ai legali dell'Ente

Le criticità anzidette sono state rilevate spesso anche congiuntamente. In particolare, dalle delibere sottoelencate, emerge la problematica relativa alla mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere oltre il mancato invio delle lettere di aggiornamento dei contenziosi ai legali dell'Ente:

- n. 162/2022/VSG – Comune di Premilcuore (FC);
- n. 167/2022/VSG – Comune di Reggiolo (RE);

- n. 16/2023/VSG – Comune di Novellara (RE);
- n. 18/2023/VSG – Comune di Fontevivo (PR);
- n. 26/2023/VSG – Comune di Morfasso (PC);
- n. 44/2023/VSG – Comune di Varano de' Melegari (PR);
- n. 88/2023/VSG – Comune di Galliera (BO);
- n. 150/2023/VSG – Comune di Albareto (PR);
- n. 155/2023/VSG – Comune di Busseto (PR);
- n. 165/2023/VSG – Comune di Montechiarugolo (PR);
- n. 167/2023/VSG – Comune di Ventasso (RE);
- n. 187/2023/VSG – Comune di Castel del Rio (BO);
- n. 190/2023/VSG – Comune di Farini (PC);
- n. 192/2023/VSG – Comune di Fontanellato (PR);
- n. 194/2023/VSG – Comune di Gragnano Trebbiense (PC);
- n. 207/2023/VSG – Comune di Castello d'Argile (BO);
- n. 22/2024/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO);
- n. 94/2024/VSG – Comune di Lesignano de' Bagni (PR);
- n. 96/2024/VSG – Comune di Pennabilli (RN);
- n. 111/2024/VSG – Comune di San Polo d'Enza (RE);
- n. 112/2024/VSG – Comune di San Possidonio;
- n. 113/2024/VSG – Comune di San Secondo Parmense (PR);
- n. 124/2024/VSG – Comune di Sorbolo Mezzani (PR);
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR).

7.2.6 Mancato accantonamento originario a fondo rischi e successivo accantonamento a rendiconto calcolato in modo analitico a rendiconto

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 18/2023/VSG – Comune di Fontevivo (PR);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC);
- n. 165/2023/VSG – Comune di Montechiarugolo (PR);
- n. 159/2023/VSG – Comune di Civitella di Romagna (FC);
- n. 191/2023/VSG – Comune di Felino (PR);

- n. 192/2023/VSG – Comune di Fontanellato (PR);
- n. 22/2024/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO);
- n. 29/2024/VSG – Comune di Calendasco (PC);
- n. 61/2024/VSG – Comune di Loiano (BO);
- n. 124/2024/VSG – Comune di Sorbolo Mezzani (PR).

La criticità in esame è relativa al mancato accantonamento originario (in fase di previsione) al fondo rischi da contenzioso, ma che l'Ente ha provveduto a sanare successivamente, a rendiconto, determinando il predetto accantonamento.

Nelle delibere sopraelencate, viene sottolineato che il mancato accantonamento originario rappresenta comunque un vulnus ai principi dell'armonizzazione contabile che, lungi dall'essere una mera irregolarità, si riverbera sulla stessa rappresentazione del risultato di amministrazione, come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016) in quanto volto a dilatare indebitamente la quota libera.

7.2.7 Accantonamento a fondo rischi calcolato in modo forfettario

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 135/2022/VSG – Boretto (RE) a rendiconto;
- n. 161/2022/VSG – Comune di Castel d'Aiano (BO) a preventivo;
- n. 167/2022/VSG – Comune di Reggiolo (RE) a rendiconto;
- n. 17/2023/VSG – Comune di Sala Baganza (PR) a rendiconto;
- n. 16/2023/VSG – Comune di Novellara (RE) a rendiconto;
- n. 26/2023/VSG – Comune di Morfasso (PC) a previsione;
- n. 46/2023/VSG – Comune di Roccabianca (PR) a preventivo;
- n. 92/2023/VSG – Comune di Montegridolfo (RN) a rendiconto;
- n. 157/2023/VSG – Comune di Castell'Arquato (PC) a preventivo;
- n. 158/2023/VSG – Comune di Cerignale (PC) a preventivo;
- n. 167/2023/VSG – Comune di Ventasso (RE) a rendiconto;
- n. 156/2023/VSG – Comune di Camugnano (BO) a preventivo;
- n. 160/2023/VSG – Comune di Coli (PC) a preventivo;
- n. 186/2023/VSG – Comune di Casteldelci (RN) a preventivo;

- n. 187/2023/VSG – Comune di Castel del Rio (BO) a preventivo;
- n. 190/2023/VSG – Comune di Farini (PC) a preventivo;
- n. 194/2023/VSG – Comune di Gragnano Trebbiense (PC) a preventivo;
- n. 79/2024/VSG – Comune di Goro (FE) a preventivo;
- n. 112/2024/VSG – Comune di San Possidonio (MO) a preventivo;
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR) a rendiconto;
- n. 126/2024/VSG – Comune di Talamello (RN) a preventivo;
- n. 45/2025/VSG – Comune di Montecopiolo (RN) a rendiconto.

Nelle casistiche in esame, la criticità rilevata è relativa al calcolo forfettario dell'accantonamento al fondo rischi.

La Sezione ha evidenziato che il **calcolo forfettario** del successivo accantonamento, si pone in contrasto con i principi dell'armonizzazione contabile, determinando una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio.

La Sezione, nelle deliberazioni in esame, ha provveduto ad invitare l'Ente e i Revisori a un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando, la necessità di verifica degli obblighi di accantonamento e la contestuale esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

7.2.8 Mancato accantonamento al fondo rischi ed accantonamento al fondo passività potenziali (distinzione)

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nella seguente delibera:

- n. 29/2023/VSG – Comune di Ottone (PC);
- n. 111/2024/VSG – Comune di San Polo d'Enza (RE).

Nelle citate delibere viene esposta la distinzione di tra i fondi relativi alle passività potenziali e il fondo rischi da contenzioso.

La Sezione ha precisato il rapporto tra la disposizione di cui all'art. 167 del TUEL, il quale accorda la mera facoltà agli enti locali di stanziare alla missione "fondi e accantonamenti", all'interno del programma "altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, mentre il punto 5.2. lett. h) del principio applicato dalla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011), relativo specificatamente al fondo rischi da contenzioso,

impone all'Ente di effettuare accantonamenti di somme volte a tutelare l'Ente in caso di eventuale ma probabile soccombenza o sentenza di condanna non definitiva e non esecutiva a seguito di contenzioso instaurato. In altri termini, l'art. 167 citato, in quanto L. generale, prevede la facoltà di accantonare somme in fondi che non possono che essere necessariamente diversi dal fondo rischi da contenzioso, mentre il punto 5.2 lett. h), in quanto norma speciale, riguarda il fondo rischi per contenzioso ricollegato alla presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi. La finalità è infatti quella di non far 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: l'esigenza è quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente; l'entità del contenzioso dovrà essere nel contempo specificatamente monitorato dall'Organo di revisione (Sez. reg. di controllo, Veneto, del. n. 279/2018/PRSE).

7.2.9 Presenza di debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 91/2023/VSG – Comune di Castel San Pietro Terme (BO);
- n. 149/2023/VSG – Comune di Agazzano (PC).

Le delibere elencate espongono la criticità riguardante la presenza di debiti fuori bilancio conseguenti a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento al predetto fondo rischi. Se, invero, la finalità del fondo rischi 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, ovverosia quella di preservare gli equilibri di bilancio, l'emersione di un debito fuori bilancio collegato a una vicenda legale appare il chiaro sintomo del mancato adempimento da parte dell'Ente circa gli obblighi connessi alla corretta applicazione dei principi contabili.

La Sezione ha rammentato al riguardo che il debito fuori bilancio è *“ogni debito che non risulti preventivamente previsto nel bilancio dell'ente e, quindi, impegnato, su quel bilancio, nelle forme di*

legge, in coincidenza con l'assunzione di un'obbligazione giuridicamente perfezionata" (Sezione Puglia, del. n. 149/PAR/2015). L'istituto, che ha carattere eccezionale, è disciplinato dall'art. 194 del D.Lgs. n. 267/2000, che prevede, tra l'altro, che tale adempimento vada posto in essere in occasione della ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e dell'accertamento degli equilibri generali di bilancio (art. 193 c. 2 del TUEL), nonché nelle altre cadenze periodiche previste dal regolamento di contabilità (Sez. reg. di controllo, Veneto, del. n. 103/2019/PRSE).

7.2.10 Copertura assicurativa per il rimborso delle spese legali

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 88/2023/VSG – Comune di Galliera (BO);
- n. 196/2023/VSG – Comune di Molinella (BO);
- n. 113/2024/VSG – Comune di San Secondo Parmense (PR).

La casistica afferente questa criticità è relativa alla stipula, da parte del Comune, di una assicurazione per il rimborso delle spese legali.

La Sezione ha rammentato 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"*.

La Sezione ha sottolineato –oltre alla circostanza dell'assenza di accantonamenti a fondo rischi vista la presenza di contenziosi in essere- 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.

Assume rilievo, in merito a quanto affermato dall'Ente in relazione ad un'adeguata copertura assicurativa per il rimborso delle spese legali, la manifesta inosservanza delle disposizioni di legge che non permettono siffatte tipologie assicurative.

8 Sintesi e valutazioni conclusive

La disamina racchiusa nella precedente deliberazione di questa Sezione (del. n. 5/2024/VSG) vede confermarsi e completarsi con l'inserimento delle ultime deliberazioni emesse dalla Sezione e qui sopra tassonomicamente catalogate (n. 103 delibere). Le numerose criticità rilevate sembrano mostrare la scarsa attenzione prestata dagli Organi degli Enti esaminati e dell'Organo di revisione nei confronti di essenziali adempimenti funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio e alla corretta formulazione del risultato di amministrazione.

In primo luogo, l'importanza e la riaffermata centralità -nel nuovo sistema contabile- della verifica di cassa, dei momenti afferenti la genesi e la ricostituzione delle giacenze, la disamina contenutistica della liquidità stessa dell'ente, viene sovente disattesa dall'Organo a ciò deputato, o svalutata a mero adempimento meccanico, o in alcuni casi, addirittura omessa.

Si vede confermata la casistica nella quale, come dimostra l'esame dei documenti acquisiti a seguito della nota prot. SC_ER n. 0002680 del 25 maggio 2022, i verbali di cassa vengono stilati sulla scorta di stampati risalenti o meccanicamente copiati da precedenti, che non contengono gli elementi fondamentali su cui si deve appuntare l'attenzione dell'Organo di controllo: mancando quindi indicazioni essenziali circa le anticipazioni di tesoreria, il loro rimborso, le giacenze vincolate, la loro movimentazione, la loro ricostituzione.

Nientemeno, in alcuni casi, la descritta meccanicità della verifica ha fatto sì che l'Organo di revisione avesse trascurato di accertare l'entità di poste, assai cospicue, gestite al di fuori dei meccanismi propri e tipici dell'agente contabile di diritto (tesoriere e economo), determinando l'intervento censorio della Sezione: la verifica che l'Organo di revisione svolge in termini di cassa non può prescindere dalla indispensabile riconduzione di tali somme, laddove gestite da un agente contabile di fatto, diverso dall'economo, alla fondamentale regola della resa del conto della gestione. Parimenti, la necessaria riconduzione di chi si è ingerito nel maneggio di valori nell'ente locale, senza una esplicita formalizzazione, agli obblighi di rendicontazione stabiliti dalla legge, non esonera tuttavia gli organi che hanno registrato o acconsentito alla gestione *extra ordinem* in violazione di dette regole. Peculiare sotto questi aspetti, è il caso del Comune di Montecopiolo (non inserito nella casistica 7.1.3 in quanto relativa all'esercizio 2021), destinatario delle deliberazioni n. 205/2023/PRSP, n. 81/2024/PRSP e n. 45/2025/VSG le quali hanno evidenziato gravi irregolarità nella gestione finanziaria, in particolare nel mancato riassorbimento del disavanzo ordinario entro il triennio prescritto, compromettendo

così la veridicità e l'attendibilità dei documenti contabili successivi. La Sezione ha stigmatizzato non solo l'illegittimo tentativo di sanare tardivamente il disavanzo tramite una non corretta riapprovazione del rendiconto 2022, ma anche l'irregolare gestione di somme da tempo giacenti su un conto postale, improvvisamente affluite in tesoreria in misura coincidente con quanto necessario alla manovra correttiva. L'istruttoria ha rilevato l'iscrizione *ex novo* a residuo di poste riferite ad annualità precedenti al 2022, con riscossioni effettuate e trattenute oltre i termini di legge, compromettendo la veridicità della rappresentazione contabile. Tale condotta, già censurata in delibere precedenti, altera la consistenza della cassa e dei residui, determinando un effetto domino sugli esercizi successivi, in contrasto con i principi fondamentali di equilibrio e integrità del bilancio sanciti anche dalla Corte costituzionale (Corte cost. sent. n. 274/2017). La protratta giacenza di entrate su conti correnti postali, non riversate nei termini perentori stabiliti, costituisce violazione della normativa sulla contabilità armonizzata e del principio della corretta gestione finanziaria, generando illegittimità sostanziali e potenziali danni erariali, specie ove si ricorra all'anticipazione di tesoreria pur disponendo di liquidità alternativa. Tali profili, che implicano una gestione *extra ordinem* delle risorse pubbliche, sono da ascrivere a responsabilità dirette tanto dell'organo di revisione quanto del responsabile del servizio finanziario, i quali avrebbero dovuto esercitare una puntuale vigilanza. La vicenda si configura, pertanto, come una fattispecie distrattiva di risorse pubbliche, di rilevante gravità e durata, la cui entità non risulta ancora accertata per difetto di verifica documentale. La frequente superficialità riscontrata in tale ambito dalla Corte – inadempienza ad un compito essenziale la cui scansione temporale impone verifiche puntuali e diligenti – e la successiva inerzia mostrata anche in occasione dell'approvazione degli atti contabili successivi (in spregio a una pluralità di norme espressamente richiamate nelle deliberazioni oggetto di esame), configurano un comportamento che, qualora reiterato, potrebbe dar luogo a segnalazione presso l'organo consiliare ai sensi dell'art. 235 del TUEL. Ciò, non soltanto in considerazione della violazione del dovere di diligenza insito nel mandato conferito (art. 236 TUEL), ma altresì in ragione del necessario contributo tecnico che l'Organo di revisione – in virtù della propria qualificata competenza – è tenuto a fornire all'organo consiliare (art. 239 TUEL) e alla Corte dei conti medesima (Corte cost., sent. n. 198/2012), soprattutto in ordine alla corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, di cui il fondo cassa costituisce elemento cardine per la valutazione dell'equilibrio finanziario.

In secondo luogo, la analoga e parallela disamina delle criticità emerse in occasione della verifica del fondo rischi sembra dimostrare la scarsa attenzione prestata nei confronti di un fondamentale accantonamento, il cui calcolo risente di dinamiche correlate a verifiche preliminari da condurre con grande cura e diligenza: sia sotto il profilo della ricognizione del contenzioso, sia del suo calcolo analitico, sia della sua appostazione *ab origine* in bilancio, sia della interlocuzione periodica e necessaria con i legali dell'ente, sia della competenza all'adozione dell'atto ricognitivo. Si tratta di criticità, la cui allarmante, ripetuta, ricorrenza palesa la non completa comprensione dei fenomeni dell'armonizzazione contabile, che mettono al centro fondamentali compiti di attestazione e di garanzia, di attribuzione di certezza nei confronti, in particolare, di poste, come per l'appunto il fondo rischi, il cui fine essenziale è quello di evitare l'indebita dilatazione della spesa e di presidiare quindi l'equilibrio di bilancio in termini sostanziali e non meramente formali.

L'approfondita analisi delle fattispecie oggetto del presente scrutinio ha altresì consentito di individuare patologie di ancor maggiore gravità, quali la formazione di debiti fuori bilancio a seguito di sentenze – scaturenti da contenziosi dei quali l'ente non poteva non avere conoscenza, pur in assenza del previsto accantonamento – ovvero la rilevazione di polizze assicurative stipulate per la copertura delle spese legali. Tali circostanze dimostrano come la violazione dei principi dell'armonizzazione contabile non costituisca una mera irregolarità formale, ma possa incidere profondamente sulla rappresentazione veritiera del risultato di amministrazione, alterando artificiosamente la consistenza della quota libera del medesimo (Corte cost., sent. n. 279/2016), e, nei casi più estremi, generare conseguenze tali da rendere necessario l'intervento della Procura presso questa Sezione. Il tutto, pur a fronte della mancata segnalazione da parte degli Organi di revisione, nonostante tali irregolarità fossero agevolmente riscontrabili *ictu oculi* mediante l'applicazione della normale diligenza richiesta ex art. 2236 del Codice civile.

CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

