

REPUBBLICA ITALIANA
Corte dei conti

Sezione di controllo per la Regione siciliana

nella camera di consiglio del 2 aprile 2014 composta dai signori Magistrati:

Maurizio Graffeo	Presidente
Stefano Siragusa	Consigliere
Anna Luisa Carra	Consigliere
Francesco Albo	Primo referendario
Giovanni Di Pietro	Referendario
Sergio Vaccarino	Referendario
Gioacchino Alessandro	Referendario
Francesco Antonino Cancilla	Referendario - relatore
Marco Fratini	Referendario

visto il T.U. delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

visto l'art. 23 del R. D. Lgs. 15 maggio 1946, n.455 (Approvazione dello Statuto della Regione siciliana);

visto il D. Lgs. 6 maggio 1948, n. 655 (Istituzione di Sezioni della Corte dei conti per la Regione siciliana);

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 (Disposizioni in materia di controllo e giurisdizione della Corte dei conti);

visto il D. Lgs. 18 giugno 1999, n. 200 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione siciliana recante integrazioni e modifiche al D. Lgs. n. 655 del 1948);

vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione);

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3) ed, in particolare, l'art.7, comma 8;

vista la deliberazione n. 32/2013/SS.RR./PAR in data 30 settembre 2013 delle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede consultiva;

vista la deliberazione n. 354/2013/PAR in data 14 novembre 2013 della Sezione di controllo per la Regione siciliana;

vista la richiesta di parere inoltrata dal Comune di Santa Ninfa con nota del 19 febbraio 2014;

vista l'ordinanza n. 39/2014/CONTR. con la quale il Presidente della Sezione di controllo ha convocato la Sezione in adunanza generale per l'odierna camera di consiglio;

udito il relatore Referendario Francesco Antonino Cancilla;

ha emesso la seguente

DELIBERAZIONE

Con la nota in epigrafe indicata il Sindaco del Comune di Santa Ninfa ha chiesto di conoscere il parere della Corte in merito alle modalità di redazione del bilancio consolidato da parte del Comune relativamente alla società partecipata Belice Ambiente s.p.a.

Il Sindaco ha premesso che il Comune, che partecipa alla sperimentazione del nuovo sistema contabile, detiene una partecipazione azionaria di 3,43% al capitale sociale di Belice Ambiente s.p.a., società a totale partecipazione pubblica locale, già affidataria in via diretta del servizio di igiene urbana. La società è stata posta in liquidazione nel 2011 in virtù dell'art. 19 della Legge Regionale 6 aprile 2010 n. 9; ha continuato a svolgere il servizio nell'interesse dei comuni soci fino al 30.9.2013. Dal giorno 31.12.2013 la società si è estinta. Il bilancio finale di liquidazione non risulta, tuttavia, depositato.

Tanto premesso, il Sindaco ha formulato i seguenti quesiti:

- 1)- se sussista l'obbligo in capo al comune di includere nell'elenco, che è previsto nel paragrafo 3.1 del "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato", anche società partecipate affidatarie di servizi pubblici locali già poste in liquidazione e che non erogano più il servizio;
- 2)- in caso di risposta positiva (cioè di sussistenza dell'obbligo), quale bilancio di esercizio debba essere utilizzato ai fini del consolidamento, se non risulta redatto il bilancio finale di liquidazione.

* * * * *

La Sezione reputa preliminarmente di dover verificare se la suddetta richiesta sia giuridicamente ammissibile sotto i profili "soggettivo" ed "oggettivo", tenuto conto delle disposizioni contenute nell'art. 7, comma 8, della Legge 5 giugno 2003, n.131, e degli orientamenti giurisprudenziali consolidatisi in materia.

In ordine al primo profilo, deve evidenziarsi che, secondo i criteri formulati dalla Sezione Centrale delle Autonomie (approvati nell'adunanza del 27.4.2004) e la costante giurisprudenza delle Sezioni Riunite per la Regione siciliana (v., *ex plurimis*, la delibera n.1/2004), per quanto concerne i Comuni, l'Organo dotato di generale legittimazione a richiedere il parere è il Sindaco, in qualità di legale rappresentante dell'Ente Locale. Orbene, nel caso di specie, la richiesta di parere proveniente dal Comune di Santa Ninfa risulta ammissibile dal punto di vista "soggettivo", in quanto formulata dal Sindaco.

Per quanto concerne la verifica circa l'ammissibilità dal punto di vista "oggettivo", si osserva che l'elaborazione giurisprudenziale ha ripetutamente sottolineato che la funzione consultiva, attribuita alla Corte dei Conti dall'art. 7, comma 8, della Legge n.131 del 2003, non

solo deve essere svolta con esclusivo riferimento a specifici quesiti inerenti "materie di contabilità pubblica" ma deve anche riguardare "tematiche di portata ed interesse generali", non potendo esplicitarsi in ordine a "singoli fatti gestionali" di pertinenza di questa o quella Amministrazione, che conducano all'inaccettabile risultato di immettere la Corte nei processi decisionali degli enti territoriali (v., *ex plurimis*, delibera delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/2010/PAR). Deve pertanto escludersi, in ragione delle superiori osservazioni, che la funzione consultiva possa essere espletata in relazione a concrete e specifiche attività dell'Ente aventi comunque riflessi di natura finanziaria o patrimoniale.

La Sezione delle autonomie, con delibera n. 5 del 17 febbraio 2010, ha pertanto espresso l'esigenza che la nozione di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva, *"assuma un ambito limitato alle normative e ai relativi atti applicativi che disciplinano in generale l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci ed i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione della spesa, l'indebitamento, la rendicontazione ed i relativi controlli"*.

Ciò premesso, la richiesta formulata dal Sindaco del Comune di Santa Ninfa è certamente ammissibile sotto il profilo oggettivo, in quanto rispondente ai criteri stabiliti dalle Sezioni Riunite con delibera n. 1/2004, dalla Sezione delle Autonomie con delibera n. 5 del 17 febbraio 2006, e dalla delibera n. 54/CONTR/2010 delle Sezioni riunite centrali in sede di controllo. I quesiti, infatti, vertono in materia di contabilità pubblica, hanno carattere generale e non investono specifici fatti gestionali.

Nel merito, occorre osservare che nel vigente contesto normativo vi è una crescente attenzione per i rapporti tra gli enti locali e le società partecipate anche sotto il profilo della rilevazione contabile. Invero, con l'art. 6, comma 4, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella Legge n. 30 luglio 2010 n. 122, il legislatore ha introdotto l'obbligo per comuni e province - a decorrere dall'esercizio finanziario 2012 - di allegare al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'ente e le società partecipate. Tale nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, deve evidenziare analiticamente eventuali discordanze, fornendone motivazione; in tal caso, l'ente locale deve adottare i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (vds. delibera di questa Sezione n. 394/2013/PAR).

Il predetto obbligo di allineamento contabile mira, in primo luogo, ad affermare i principi di veridicità delle risultanze di bilancio nel quadro di una corretta attività di *corporate governance*, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate. In secondo luogo, tale adempimento risulta propedeutico all'attività di monitoraggio sulle società partecipate (art. 147 quater del T.U.E.L.), nel cui ambito l'ente è chiamato ad organizzare un idoneo sistema informativo rivolto a rilevare i rapporti finanziari reciproci. Infine, la corretta ricognizione e rilevazione delle poste creditorie e debitorie dell'ente mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, nel momento in cui consente

l'emersione di passività latenti per l'ente, in grado di ripercuotersi sui futuri equilibri (ad es., nel caso di ricapitalizzazione ai sensi dell'art. 194, lett. c) del T.U.E.L.).

Va poi rilevato che una corretta conciliazione tra i reciproci appostamenti contabili ha una valenza preparatoria rispetto alle operazioni di consolidamento dei conti (art. 247 quater, comma 4, del T.U.E.L.), in quanto è funzionale all'operazione di "elisione dei rapporti infragruppo", che postula l'eliminazione delle operazioni e dei saldi reciproci, che costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo. La corretta procedura di eliminazione di tali poste, a sua volta, presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze (a livello nazionale, cfr. DPCM 28 dicembre 2011, all. 4, par. 4.2).

L'operazione di rilevamento e consolidamento, relativa agli *assets* societari, presenta riflessi indiretti sulla situazione economico patrimoniale dell'ente e dunque incide sugli equilibri di bilancio, intesi nella nuova accezione introdotta dal Decreto Legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito nella Legge 10 dicembre 2012 n. 213, che travalica la dimensione squisitamente finanziaria dei fenomeni gestionali.

In quest'ottica si sottolinea che il bilancio consolidato ha la finalità di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria - patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate, consentendo di sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso rilevanti partecipazioni in società; il bilancio consolidato costituisce quindi un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia.

In tale nuova prospettiva, oltretutto, il legislatore ha inteso anticipare la soglia di tutela del predetto bene dell'equilibrio di bilancio, assunto a rango costituzionale, ripermendo l'ambito di operatività delle verifiche di regolarità contabile condotte dalla Sezione ex art. 148 bis del T.U.E.L., che devono accertare altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente (art. 148 bis, comma 2, del T.U.E.L.).

Tanto premesso, può darsi risposta ai quesiti dell'ente, che riguardano i rapporti tra consolidamento e liquidazione societaria.

Con riferimento al primo quesito (*"se sussiste l'obbligo in capo al comune di includere nell'elenco di cui al paragrafo 3.1 del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato degli enti in sperimentazione per il 2014 anche società partecipate affidatarie di servizi pubblici locali già poste in liquidazione e che non erogano più il servizio"*), si osserva che la vigente normativa non esclude dal perimetro del consolidamento le società in liquidazione.

In particolare, nel nuovo sistema contabile disciplinato dal Decreto Legislativo 23 giugno 2011 n. 118, per ciò che attiene alla redazione del bilancio consolidato, occorre prendere in considerazione il titolo V del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 *"Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118"*. L'art. 19 del citato D.P.C.M. stabilisce che: *"1. Gli enti in sperimentazione redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato (allegato n. 4 al presente decreto). Il bilancio consolidato non comprende i bilanci degli enti di cui all'articolo 1, comma 3, cui si applica l'articolo 32 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. 2. Gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato di un'amministrazione pubblica costituiscono il "Gruppo dell'amministrazione pubblica. 3. Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo. 4. Il bilancio consolidato e' approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo"*. L'art. 23 del citato D.P.C.M. stabilisce che: *"Nel corso della sperimentazione, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria diretta di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione. 2. Sulla base dei risultati della sperimentazione si valuterà se comprendere tra le società partecipate anche quelle nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata"*.

Le modalità del consolidamento sono individuate dall'Allegato 4 *"Principio contabile concernente il bilancio consolidato"* del citato D.P.C.M. 28 dicembre 2011. Sono significativi alcuni passi del citato Allegato 4: *"..Il termine "gruppo amministrazione pubblica" comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal presente decreto... Le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo sono costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione."*. Una società partecipata può essere non inserita nel bilancio consolidato soltanto allorché essa sia irrilevante; secondo il medesimo Allegato 4 si ha *"Irrilevanza, quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo: - totale dell'attivo,- patrimonio netto, - totale dei ricavi caratteristici. Al fine di garantire la*

significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate".

Sotto il versante della redazione del bilancio consolidato l'Allegato 4 stabilisce che: *"Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da: -il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche);- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale; -il rendiconto dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale (o il rendiconto consolidato, nel caso in cui l'ente si sia avvalso della possibilità di redigere distintamente il rendiconto della propria gestione e il rendiconto della gestione consolidato con i propri organismi regionali e, per le regioni, il consiglio regionale) Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento".*

La normativa pubblicistica deve essere poi letta unitamente a quella civilistica, nel cui ambito il bilancio consolidato è regolato dagli artt. 29 e ss. del Decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 *"Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69"*. L'art. 29 del citato Decreto legislativo n. 127 del 1991 prevede che: *"Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori dell'impresa controllante. Esso è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa. 2. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate. 3. Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni del presente decreto non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, il bilancio deve fornire le informazioni supplementari necessarie allo scopo. .."*. L'art. 32 del medesimo Decreto Legislativo n. 127 del 1991 stabilisce che: *"1. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati sono quelli prescritti per i bilanci di esercizio delle imprese incluse nel consolidamento. Se questi sono soggetti a discipline diverse, deve essere adottata quella più idonea a realizzare i fini indicati nel comma 2 dell'art. 29, dandone motivazione nella nota integrativa. 2. Le voci relative alle rimanenze possono essere raggruppate quando la loro distinta indicazione comporti costi sproporzionati. 3. L'importo del capitale e delle riserve delle imprese controllate corrispondente a partecipazioni di terzi è iscritto in una voce del patrimonio netto denominata "capitale e riserve di terzi". 4. La parte del risultato economico consolidato corrispondente a partecipazioni di terzi è iscritta in una voce denominata "utile (perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi".*

Dall'esame della normativa sopra richiamata si evince che nel bilancio consolidato devono essere considerate pure le società in liquidazione, per le quali non vi è alcun esonero.

L'inclusione nel bilancio consolidato comunale anche delle società partecipate poste in liquidazione trova piena giustificazione non solo nel chiaro disposto della summenzionata normativa, che –come già si è detto- non prevede alcuna esclusione o deroga per tali società, ma anche –sotto un profilo sistematico- nella *ratio* stessa del consolidamento, atteso che il bilancio consolidato mira a valorizzare ai massimi livelli – e in modo biunivoco - il principio di veridicità delle risultanze contabili sia dell'ente che della società partecipata. Tale obbligo prescinde dalle prospettive di continuità operativa della società, che, anche se posta in liquidazione ai sensi dell'art. 2484 e ss. del codice civile, non può esimersi dall'avere - in linea di principio - evidenze contabili delle reciproche poste di debito – credito, tendenzialmente collimanti con quelle dell'ente di riferimento; ciò vale sia negli eventuali bilanci in fase liquidatoria (art. 2490 c.c.), sia nel bilancio finale di liquidazione (art. 2492 c.c.). Va ribadito, infatti, che la predetta operazione di consolidamento rileva *ex se* per il suo impatto sugli equilibri economici e patrimoniali dell'ente, a prescindere dall'insorgenza di situazioni in grado di dar luogo a futuri esborsi finanziari da parte dell'ente.

In definitiva, in risposta al primo quesito, va ritenuto che il Comune debba includere nell'elenco delle società partecipate (elenco previsto nel paragrafo 3.1. del "*Principio contabile concernente il bilancio consolidato*", Allegato n. 4 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011) anche le società affidatarie di servizi pubblici locali già poste in liquidazione, pur se non erogano più il servizio.

Sulla base delle valutazioni sopra esposte è possibile rispondere al secondo quesito, ove si chiede quale bilancio di esercizio debba essere utilizzato ai fini del consolidamento, se non risulta ancora depositato il bilancio finale di liquidazione. Invero, dalla *ratio* e dal tenore letterale della normativa sopra richiamata discende che deve tenersi conto dell'ultimo bilancio regolarmente approvato nei termini di legge, anche se si tratta di bilancio "intermedio" di liquidazione ex art. 2490 c.c., purché sia corrispondente all'esercizio di riferimento. Pertanto, ai fini del consolidamento, deve essere considerato il bilancio regolarmente approvato che riguarda l'esercizio al quale si riferisce il bilancio consolidato.

P.Q.M.

Nelle suesposte considerazioni è il parere della Sezione della Corte dei Conti per la Regione Siciliana in sede consultiva.

Copia della presente deliberazione sarà inviata, a cura della Segreteria, all'Amministrazione richiedente, nonché all'Assessorato Regionale delle Autonomie Locali e della Funzione pubblica – Dipartimento delle Autonomie Locali.

Così deliberato in Palermo, nella camera di consiglio del 2 aprile 2014.

Il Relatore

(Francesco Antonino Cancilla)

Il Presidente

(Maurizio Graffeo)

Depositato in Segreteria il 7 MAGGIO 2014

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

(Boris Rasura)