



**REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario
dott. Donato Centrone	Primo Referendario (relatore)
dott. Andrea Luberti	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nella camera di consiglio del 28 febbraio 2017

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

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento previsto dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota del 15 febbraio 2017, con la quale il Sindaco del Comune di Como (CO) ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio odierna per deliberare sulla sopra indicata richiesta;

Udito il relatore, dott. Donato Centrone

PREMESSA

Il Sindaco del Comune di Como, con nota del 15 febbraio 2017, ha formulato una richiesta di parere avente ad oggetto la definizione del "gruppo amministrazione pubblica", ai fini della redazione del bilancio consolidato. L'istante premette che il d.lgs. 118 del 2011, nell'introdurre le regole relative all'armonizzazione contabile, all'art. 11-bis impone l'obbligo di redazione del bilancio consolidato dell'ente locale con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate. A tal fine, l'ente locale deve effettuare una ricognizione delle entità con cui, a diverso titolo, ha rapporti o legami al fine di definire il "gruppo amministrazione pubblica", come descritto al punto 2 dell'Allegato 4/4 ("Principio contabile concernente il bilancio consolidato") al d.lgs. 118 del 2011. La definizione del gruppo, contenuta nella predetta normativa, fa riferimento, da un lato, ad una nozione di controllo, "di diritto", "di fatto" o "contrattuale" (anche nei casi in cui non è presente un rapporto di partecipazione), e, dall'altro, ad una nozione di partecipazione.

In merito all'inclusione nel "gruppo amministrazione pubblica", sono sorte, tuttavia, alcune problematiche interpretative circa le definizioni di "enti strumentali controllati e partecipati", in particolare per quelli in cui non esiste un rapporto di partecipazione al capitale. Alla luce di tale premessa, il Comune di Como pone due quesiti:

1) con il primo, chiede se sia necessario considerare come "ente strumentale controllato", come tale incluso nel "gruppo amministrazione pubblica", una fondazione (nello specifico, una residenza sanitaria assistenziale, di seguito anche RSA) nella quale il Comune nomina la maggioranza dei membri dell'organo decisionale, che, secondo lo Statuto, "predispone ed approva i programmi fondamentali dell'attività della Fondazione e ne verifica l'attuazione" (nulla è contemplato, invece, per la revoca). Il dubbio è sorto in quanto la definizione contenuta nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 11-ter del d.lgs. 118 del 2011 richiama il potere assegnato, dalla legge o dallo statuto, di "nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore". La Fondazione in argomento ha richiesto un parere alla propria associazione di riferimento, poiché ritiene di non dover essere inclusa nel gruppo amministrazione pubblica. In particolare, secondo il ridetto parere, la lettera b) del comma 1 art. 11-ter "non prevede che sia sufficiente la circostanza della nomina della maggioranza dei componenti degli organi decisionali dell'ente locale ma richiede altresì che l'organo così nominato sia competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore; occorre cioè che l'ente interessato si sostituisca o integri il comune sulle linee politiche di intervento di una determinata materia. Tale situazione non è ravvisabile in capo alla fondazione xx che ha i soli circoscritti compiti di attuazione degli obiettivi fissati dal proprio statuto e non comprensivi di generali linee politiche". Il parere cita, inoltre, la sentenza della Corte Costituzionale n. 301 del 2003, che, in merito ai poteri di designazione degli amministratori di una generica fondazione, ha statuito che "quel che si radica in capo a tali Enti è, infatti, un potere di designazione dei componenti dell'organo di indirizzo, potere che si esaurisce con il suo esercizio e che non comporta alcun vincolo di mandato a carico dei soggetti nominati, i quali agiscono, e devono agire, in assoluta e totale indipendenza dall'ente che li ha nominati".

L'istanza precisa che, qualora nella esposta ipotesi si ravvisi la fattispecie del controllo, ricorrendo anche l'ulteriore requisito della "rilevanza", l'ente strumentale in parola sarebbe incluso nel gruppo amministrazione pubblica, e, come tale, nell'area di consolidamento;

2) con il secondo quesito, il Comune chiede se debbano considerarsi "enti strumentali partecipati", quindi inclusi nel gruppo amministrazione pubblica, tutti gli enti, diversi dalle società e dagli organismi partecipati, che svolgono una delle attività contemplate dal comma 3 dell'art. 11-ter del

d.lgs. n. 118 del 2011 (corrispondenti alle missioni dell'ente locale), per i quali vi è la nomina di rappresentanti nell'organo decisionale, ma non la maggioranza, con la conseguenza che il Comune non influenzi in alcun modo l'attività di queste entità, che rimangono ad esso totalmente estranee. L'istante precisa che la conseguenza di tale eventuale inclusione è che gli enti in questione, se "rilevanti", dovranno essere consolidati, pur restando di fatto soggetti totalmente indipendenti.

AMMISSIBILITÀ DELLA RICHIESTA

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

In relazione allo specifico quesito formulato dal Sindaco del Comune di Como, il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7, comma 8, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione, ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (si rinvia, per tutte, alla delibera della Sezione dell'11 febbraio 2009, n. 36).

Con specifico riferimento all'ambito di legittimazione soggettiva per l'attivazione di questa particolare forma di collaborazione, è ormai consolidato l'orientamento che vede, nel caso del comune, il Sindaco quale organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere, in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente. Il presente presupposto sussiste nel quesito richiesto dal Sindaco del Comune di Como, con nota del 15 febbraio 2017.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare come la disposizione, contenuta nel comma 8 dell'art. 7 della legge 131 attribuisca agli enti locali la facoltà di chiedere pareri *in materia di contabilità pubblica*. Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva. La Sezione delle Autonomie, nell'adunanza del 27 aprile 2004, ha fissato principi e modalità per l'esercizio dell'attività consultiva, modificati ed integrati con le successive delibere n. 5/AUT/2006 e n. 9/SEZAUT/2009. Si è precisato che la funzione consultiva non può intendersi come consulenza generale agli enti, ma va ristretta esclusivamente alla materia della contabilità pubblica, quindi ai bilanci pubblici, alle norme e principi che disciplinano la gestione finanziaria e del patrimonio o comunque a temi di carattere generale nella materia contabile.

In seguito, le Sezioni riunite della Corte dei conti, con una pronuncia di coordinamento, emanata ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2019, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (delibera n. 54/CONTR del 17 novembre 2010), hanno nuovamente definito, esprimendo principi vincolanti per le Sezioni regionali, l'ampiezza della funzione consultiva attribuita dalla legge. In particolare, è stato affermato "*che non è da condividere qualsivoglia interpretazione dell'espressione "in materia di contabilità pubblica", che, vanificando lo stesso limite posto*

dal legislatore, conduca al risultato di estendere l'attività consultiva in discorso a tutti i settori dell'azione amministrativa, in tal guisa realizzando, perdi più, l'inaccettabile risultato di immettere questa Corte nei processi decisionali degli Enti territoriali". Ma soprattutto, che non "sono parimenti condivisibili linee interpretative che ricomprendano nel concetto di contabilità pubblica qualsivoglia attività degli Enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria, comportando, direttamente o indirettamente, una spesa, con susseguente fase contabile attinente all'amministrazione della stessa ed alle connesse scritture di bilancio". I riferiti principi di diritto sono stati ripresi, dalle medesime Sezioni riunite, nelle successive pronunce (si rinvia, per esempio, alla deliberazione n. 60/CONTR del 7 dicembre 2010). Pertanto, il quesito posto dal Comune di Como risulta ammissibile in quanto avente ad oggetto l'interpretazione di norme riguardanti la redazione del bilancio da parte di un ente locale, in particolare del bilancio consolidato, disciplinato dall'art. 11-bis e dall'Allegato 4/4 del d.lgs. n. 118 del 2011.

DIRITTO

I. L'art. 11-bis del d.lgs. 118 del 2011 dispone che "gli enti di cui all'art. 1, comma 1" (regioni, enti locali, e, in base al ridetto richiamo, anche i loro enti e organismi strumentali) "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 di cui all'allegato n. 4/4". Il comma 3 dell'art. 11-bis del d.lgs. 118 del 2011 precisa che "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".

Il Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, allegato n. 4/4 al d.lgs. 118 del 2011, richiamato dall'art. 11-bis del d.lgs. n. 118 del 2011, stabilisce che gli enti locali redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale ed il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, gli enti strumentali e le società controllate e partecipate. Il suddetto Principio contabile individua anche gli obiettivi del consolidamento, consistenti nel sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, nell'attribuire all'amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società e, infine, nell'ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie del gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica.

Al fine di soddisfare tali obiettivi, gli artt. 11-bis, e seguenti, e l'Allegato 4/4 del d.lgs. n. 118 del 2011 disciplinano i presupposti di individuazione del "gruppo amministrazione pubblica" e quelli per l'inclusione dei rispettivi bilanci in quello consolidato (non necessariamente coincidenti, cfr. paragrafo 3.1 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011). Ai fini della risposta ai quesiti posti dal Comune istante, interessano le definizioni, contenute nell'art. 11-ter di "enti strumentali controllati" (comma 1) e degli "enti strumentali partecipati" (comma 2), costituenti l'aggregato che, assieme alle società controllate e partecipate (ed agli organismi privi di personalità giuridica), concorrono a definire il perimetro del gruppo amministrazione pubblica (cfr. art. 11-bis e paragrafo 2 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011).

In particolare, il comma 1 della richiamata disposizione definisce "ente strumentale controllato" l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale detiene una delle

seguenti condizioni: a) possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda; b) potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda; c) maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda; d) obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione; e) influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. Sotto quest'ultimo profilo, appare opportuno precisare come i contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante.

Il comma 2 definisce, invece, "*ente strumentale partecipato*" l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione (in assenza delle condizioni illustrate per il comma 1, ricorrendo le quali sarebbe integrata la fattispecie dell'ente strumentale controllato).

Tali definizioni sono richiamate dal paragrafo 2 del Principio contabile concernente il bilancio consolidato, che, per definire l'estensione del "*gruppo amministrazione pubblica*", fa riferimento, come accennato nella richiesta di parere, sia ad una nozione di "*controllo*" (di "*diritto*", di "*fatto*" e "*contrattuale*"), che ad una di "*partecipazione*".

Su tale base costituiscono, pertanto, componenti del "*gruppo amministrazione pubblica*":

1) "*organismi strumentali*" dell'amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall'articolo 1 comma 2, lettera b) del d.lgs. n. 118 del 2011, in quanto trattasi di mere articolazioni organizzative della capogruppo, già compresi nel rendiconto consolidato (disciplinato dall'art. 11, commi 8 e 9, del d.lgs. n. 118 del 2011);

2) "*enti strumentali controllati*", definiti dall'esaminato art. 11-ter, comma 1 (si rinvia ai presupposti sopra esposti);

3) "*enti strumentali partecipati*", anche in questo caso definiti dal già esaminato art. 11-ter;

4) "*società controllate*", quelle per le quali ricorrono i presupposti individuati dall'art. 11-quater del d.lgs. n. 118 del 2011 (possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante; diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante);

5) "*società partecipate*", aggregato costituito, come prescritto dall'art. 11-quinquies del d.lgs. n. 118 del 2011, dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali, indipendentemente dalla quota di partecipazione (si evidenzia come l'articolato del d.lgs. n. 118, e l'allegato Principio applicato, escludono dall'area del consolidamento, in base alla loro formulazione letterale, le società c.d. strumentali). Inoltre, a decorrere dal 2018 (con riferimento all'esercizio 2017), la nozione di società partecipata viene estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti esercitabili in assemblea (individuata come pari o superiore al 20 per cento, ovvero al 10 per cento se trattasi di società quotata). Si precisa che quest'ultima disposizione costituisce quella generale, da osservare, a

regime, ai sensi dell'art. 11-*quinquies* del d.lgs. n. 118 del 2001, mentre il Principio contabile, Allegato 4/4 al medesimo decreto, sembra ribaltare il rapporto norma transitoria/norma a regime.

Il Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato contiene, inoltre, una precisazione rilevante ai fini del presente parere, posto che chiarisce, al termine dell'esposta elencazione, che *"ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società"*, inciso che fa propendere per l'inclusione, nell'area del consolidamento, anche delle fondazioni costituite dagli enti locali (anche di quelle c.d. partecipate, istituto ignoto al codice civile, ma sviluppatosi nella prassi, oggetto più volte di esame da parte della scrivente Sezione regionale di controllo).

Il paragrafo 3.1 del Principio contabile applicato, intitolato *"individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato"*, precisa che, al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo devono formare due distinti elenchi (entrambi oggetto di approvazione formale da parte della Giunta, di necessario aggiornamento, e di allegazione alla nota integrativa al bilancio consolidato) concernenti:

- 1) un primo, per gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel precedente paragrafo 2 (e già sopra esposti);
- 2) un secondo, per gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo da comprendere nel bilancio consolidato.

Il Principio contabile chiarisce, come già accennato, che non sussiste identità fra i due elenchi (quello del *"gruppo amministrazione pubblica"*, normato dal paragrafo 2 dell'Allegato 4/4, e quello degli *"enti del gruppo compresi nel bilancio consolidato"*). Infatti, gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di *"irrilevanza"* e di *"impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate"*.

Per quanto concerne l'eccezione della *"irrilevanza"*, il Principio contabile enuncia una clausola di carattere generale, quella della non significatività del consolidamento del bilancio di un ente componente del gruppo *"ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo"*. Il medesimo Principio introduce, tuttavia, subito dopo, degli indicatori numerico-percentuali, specificando che *"sono considerati irrilevanti"* i bilanci che presentano, per ciascuno dei successivi parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali ed al 5 per cento per le Regioni rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo: totale dell'attivo, patrimonio netto, totale dei ricavi caratteristici.

Il Principio puntualizza che, al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, gli enti locali possono comunque considerare non irrilevanti i bilanci di enti strumentali e società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra indicate, salvo ritenere sempre irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

Per quanto riguarda, invece, l'impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate, il medesimo Principio, dopo aver esplicitato l'eccezione in termini generali, ne restringe l'ambito di applicazione, precisando, con giudizio di valore di carattere fattuale (non proprio di un atto che, per espressa previsione, ha valenza normativa, cfr. art. 3 d.lgs. n. 118 del 2011), che *"i casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria"*

(*terremoti, alluvioni e altre calamità naturali*)". Rimangono dubbi, in proposito, circa la natura tassativa o meramente esemplificativa di quest'ultimo inciso, che non sembra esaurire tutte le ipotesi di "*impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento*", che la norma identifica non in assoluto, ma "*in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate*" (ove si propenda, infatti, per la natura tassativa, la formulazione del Principio, invece di esplicitare i presupposti generali dell'eccezione, si sarebbe dovuta limitare a richiamare i successivi citati eventi naturali di natura straordinaria).

II. L'analisi normativa rende evidente come il "*gruppo amministrazione pubblica*", definito dall'articolato e dai Principi contabili del d.lgs. n. 118 del 2011, si componga, ai fini del consolidamento dei bilanci, di una serie di soggetti che hanno rapporti diversificati con l'ente locale capo-gruppo. L'ambito soggettivo individuato dalle norme sembra avere l'obiettivo di includere nel consolidamento tutti quegli enti strumentali i cui bilanci possono impattare sulla situazione economico-patrimoniale dell'ente locale (cfr. art. 11-*bis*, comma 1, 11-*ter*, e paragrafi 2 e 3 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011). Ne consegue la sola esclusione di quei soggetti i cui risultati contabili non fornirebbero un valore aggiunto informativo rilevante e significativo ai fini della redazione del bilancio consolidato, o che ne ostacolerebbero la redazione in tempi ragionevoli e con uno sproporzionato impiego di risorse (cfr. paragrafo 3.1 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011).

A tal proposito, la Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 9/2016/INPR, avente ad oggetto "*Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali*", ha avuto già modo di evidenziare come le prime esperienze di consolidamento abbiano dimostrato che, a fronte della previsione contenuta nel decreto legislativo (art. 11-*bis* d.lgs. n. 118 del 2011), che sembra imporre l'inserimento nel perimetro di un ampio numero di organismi (organismi, aziende ed enti strumentali; società controllate e partecipate), "*l'applicazione della soglia di rilevanza prevista dal principio contabile applicato, di fatto, potrebbe comportare l'effetto distorsivo dell'esclusione dall'area di consolidamento di un gran numero di società, tra cui proprio quelle che godono di affidamenti in house e che, comunque, ricavano dal pubblico le risorse per il proprio sostentamento*"

La Sezione delle Autonomie richiama, in proposito, quanto accertato dalla Sezione regionale di controllo per la Puglia nella deliberazione n. 66/2016/PRSP, ove è stato messo in luce come l'esclusione dal perimetro del consolidamento di società ed enti strumentali "*irrilevanti*" (non direttamente disciplinata dal testo del d.lgs. n. 118 del 2011, ma contenuta soltanto nel Principio applicato, Allegato 4/4), ha prodotto l'estromissione dall'area del consolidamento, in quanto non significative (sulla base di conteggi verificati dalla medesima Sezione), di partecipazioni, rispettivamente totalitaria e di maggioranza, in due società gerenti servizi pubblici locali previo affidamento diretto (c.d. *in house*).

Alla luce di quanto esposto, la citata deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 9/2016/INPR ha precisato che, ai fini di una corretta applicazione delle disposizioni sul consolidamento dei bilanci, poiché l'esonero dal relativo obbligo è rimesso ad una valutazione discrezionale degli enti locali, questi ultimi non devono limitarsi ad eseguire l'operazione di calcolo prevista dal paragrafo 3 dell'allegato n. 4/4 (considerando irrilevanti i bilanci che presentano, con riferimento a ciascuno dei parametri individuati, un'incidenza percentuale inferiore a quella prevista rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria dell'ente capogruppo), ma

devono tener conto degli ulteriori criteri dettati dal Principio contabile. In quest'ultimo è, infatti, precisato, come già ricordato, che *“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”*, fatta salva l'irrilevanza *ex lege* (o meglio, *ex Principio*) delle quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale sociale della società partecipata (per inciso, tale ultima esclusione, fondata su una presunzione assoluta, sembra porsi in contrasto, per gli enti locali di minori dimensioni, con quanto disposto dagli artt. 11-*quater*, comma 2, e 11-*quinquies*, comma 3, del d.lgs. n. 118 del 2011).

In questa prospettiva, anche alla luce di quanto disposto, per il settore privato, dall'art. 27, comma 3-*bis*, del d.lgs. 9 aprile 1991 n. 127, recante attuazione delle Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE (ove si sottolinea che l'esonero dall'obbligo di consolidamento è possibile solo con riferimento *“ad imprese che, individualmente e nel loro insieme, sono irrilevanti”*), la Sezione delle Autonomie ha concluso nel senso come l'applicazione del Principio di irrilevanza, temperato da quello di significatività, sia in grado di correggere l'effetto distorsivo sopra evidenziato, con valutazione che, allo stato, è rimessa alla discrezionalità degli enti.

III. Il dubbio che pone il Comune istante, con il primo quesito, tuttavia, non riguarda il requisito della *“rilevanza”* (o *“significatività”*), funzionale all'esclusione di un ente, che presenta i presupposti per essere inserito nel gruppo amministrazione pubblica, dal consolidamento del proprio bilancio con quello dell'ente locale capogruppo, ma, a monte, la stessa inclusione nel gruppo. Il Comune chiede, infatti, se debba considerare *“ente strumentale controllato”*, come tale incluso nel *“gruppo amministrazione pubblica”*, una fondazione nella quale nomina la maggioranza dei membri dell'organo decisionale, che, secondo lo Statuto, *“predispone ed approva i programmi fondamentali dell'attività della Fondazione e ne verifica l'attuazione”*.

La fattispecie prospettata sembra compresa nell'ampio raggio degli *“enti strumentali controllati”* individuato dall'art. 11-*ter* del d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare nella lettera b) del comma 1 della disposizione, che, fra i vari presupposti alternativi, prevede, e ritiene sufficiente, la presenza del potere, assegnato dalla legge o dallo statuto, di *“nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda”*.

Sul punto, non sembrano esserci dubbi sul fatto che la maggioranza dei componenti, oggetto di nomina da parte dell'ente locale, afferisce all'organo decisionale dell'ente strumentale, quale individuato dalla legge, da altra fonte normativa o dallo statuto (la previsione appare volutamente generica) e, dall'altro, che la competenza a definire le linee strategiche o le politiche di settore si riferisce al medesimo ente strumentale, non all'ente locale capogruppo (e nominante). In sostanza, al fine di integrare il presupposto previsto dal citato art. 11-*ter*, comma 1, lett. b), è sufficiente che l'ente locale abbia il potere di nominare la maggioranza degli organi di amministrazione o di indirizzo dell'ente strumentale (alla luce dell'ampia dicitura normativa), in astratto anche di una fondazione.

Tuttavia, dubbi interpretativi circa l'effettiva inclusione delle fondazioni costituite da enti locali nell'area del consolidamento sorgono alla luce delle disposizioni del codice civile, più volte oggetto di esame da parte delle Sezioni regionali di controllo.

Nell'istanza di parere viene citata la sentenza della Corte costituzionale n. 301 del 2003, che, in merito ai poteri di designazione degli amministratori di fondazioni bancarie (disciplinate dal

decreto legislativo n. 153 del 1999), ha statuito che quel che si radica in capo agli enti locali è un potere di designazione dei componenti dell'organo di indirizzo, che si esaurisce con il suo esercizio e non comporta alcun vincolo di mandato a carico dei soggetti nominati, i quali agiscono, e devono agire, in assoluta e totale indipendenza.

Pur non essendo propriamente conferente con la fattispecie in esame (trattandosi di fondazioni bancarie disciplinate da specifica normativa statale, né riguardando la problematica del consolidamento), la pronuncia della Corte costituzionale pone in luce l'assenza di un rapporto giuridico di strumentalità fra il soggetto fondatore (che può anche detenere il potere di nomina degli amministratori) ed il patrimonio conferito nella fondazione, carenza propria anche delle ordinarie fondazioni di diritto privato.

La Sezione si è più volte pronunciata in merito a quelle costituite da enti locali, anche soffermandosi sul modulo atipico delle c.d. "*fondazioni di partecipazione*" (cfr. deliberazioni SRC Lombardia n. 72/2012/PAR, n. 25/2013/PAR, n. 232/2013/PAR, n. 563/2013/PRSE n. 515/2013/PRSP e n. 13/2014/PRSE), rilevando come, nel modello del codice civile, gli amministratori della fondazione non siano espressione di un'assemblea (organo non previsto), ed i criteri di nomina e composizione (oltre che i poteri) sono rimessi allo statuto (art. 16 cod. civ.), che deve stabilire anche il soggetto deputato ad esprimerne esternamente la volontà. La fondazione, infatti, è una persona giuridica alla quale il soggetto costituente conferisce un patrimonio per il perseguimento di uno scopo, con la contestuale perdita della proprietà e del controllo sui beni attribuiti (a differenza dell'associazione e della società, il cui obiettivo, tutelato dalla disciplina di riferimento, è la realizzazione degli interessi degli associati o dei soci, nonché il diritto a conseguire quota proporzionale del valore della propria partecipazione in caso di liquidazione). L'art. 18 del codice civile, nel disciplinare il controllo delle fondazioni, prevede che sia l'autorità governativa, e non il fondatore, ad esercitare il controllo e la vigilanza sull'amministrazione, a nominare o sostituire gli amministratori quando le disposizioni contenute nell'atto di fondazione non possono attuarsi, ad annullare le deliberazioni contrarie a norme imperative, all'atto di fondazione, all'ordine pubblico o al buon costume, ed a nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello statuto, dello scopo della fondazione o della legge (anche le azioni contro gli amministratori, per fatti producenti responsabilità, devono essere autorizzate dall'autorità governativa).

La particolare natura giuridica della fondazione, incentrata su patrimonio e scopo, ha un'incidenza anche su altri aspetti della disciplina. A differenza delle società (in cui il socio, in virtù del conferimento, ha il diritto di concorrere alla distribuzione degli utili derivanti dall'attività d'impresa e rimane titolare del credito alla quota di patrimonio che residua dopo la liquidazione), per le fondazioni l'art. 28 del codice civile prevede, in caso di esaurimento o sopravvenuta scarsa utilità dello scopo, la trasformazione, ad opera dell'autorità governativa, in altra aderente alla volontà del fondatore. In alternativa, alla ricorrenza di determinati presupposti, prevede la devoluzione dei beni a terzi (artt. 30, 31 e 32 cod. civ.).

Potenzialmente differente è, naturalmente, la disciplina nel caso in cui leggi speciali abbiano previsto l'istituzione, e relativa regolamentazione, di particolari tipologie di fondazioni, come, per esempio, quelle lirico-sinfoniche (d.lgs. n. 367 del 1996) o quelle universitarie (art. 59 legge n. 388 del 2000 e DPR n. 254 del 2001).

Un secondo elemento di riflessione riguarda, come evidenziato dalla scrivente Sezione nel parere n. 350/2012, la natura giuridica del rapporto fra ente locale e fondazione, in particolare sotto il profilo dell'effettiva possibilità di affidamento a quest'ultima dell'espletamento di attività per conto dell'ente locale. Nell'occasione erano stati prospettati dubbi circa la possibilità che una fondazione, alla luce della normativa civilistica, possa essere configurata come un soggetto *in house* all'ente locale. Nella struttura della fondazione, connotata dal carattere prettamente patrimoniale, risulta, infatti, di difficile individuazione il presupposto della partecipazione pubblica totalitaria, in quanto, a seguito dell'atto di fondazione, l'ente locale perde il diretto controllo sul patrimonio conferito. Analogamente, non sembrano integrabili, anche alla luce di quanto disposto dall'esaminato art. 25 del codice civile, i requisiti attinenti al c.d. controllo analogo (tali argomentazioni possono ritenersi ancora valide, anche dopo l'avvento del nuovo codice dei contratti pubblici, d.lgs. n. 50 del 2016, in particolare artt. 5 e 192).

Il richiamo alle disposizioni del codice civile, nonché alle precedenti deliberazioni della scrivente Sezione regionale di controllo, evidenzia come, nel rapporto fra ente locale e fondazione, sia labile, a monte, quel rapporto di strumentalità che costituisce il presupposto principe per l'inclusione nel gruppo amministrazione pubblica. Si rinvia, a riprova della *ratio* normativa, oltre che agli artt. 11, comma 5, lett. h), 11, comma 6, lett. h) e 11-bis del d.lgs. n. 118 del 2011 (ai sensi dei quali il bilancio consolidato è redatto in relazione a "*organismi ed enti strumentali*"), a quanto precisato in apertura del Principio contabile applicato (Allegato 4/4), il cui paragrafo 1 precisa che lo scopo del bilancio consolidato è costituito dalla rappresentazione della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate. In particolare, prosegue, il bilancio consolidato deve consentire di sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali (e, aggiunge, che detengono rilevanti partecipazioni in società).

Si tratta di presupposti che, in base alle esposte regole civilistiche, non ricorrono nel rapporto fra soggetto fondatore (anche ente locale) e fondazione, salvo, al limite, i casi in cui lo strumento sia utilizzato per scopi diversi da quelli previsti, ma tale ultima ipotesi presuppone la prova, in concreto, di un "abuso dello strumento della fondazione" (come prospettato in alcune, citate, precedenti deliberazioni della Sezione), che, invece, la norma ed i principi sul consolidamento non richiedono.

Tuttavia, la lettera dell'art. 11-ter del d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare alla luce di quanto precisato dal pertinente paragrafo del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, sembra includere nel gruppo amministrazione pubblica, anche le fondazioni (e, nello specifico, quella costituita dal Comune di Como, in quanto integrante i presupposti previsti).

IV. Con il secondo quesito, il Comune chiede se debbano considerarsi "*enti strumentali partecipati*", inclusi, come tali, nel "*gruppo amministrazione pubblica*", tutti gli enti, diversi dalle società e dagli organismi partecipati, che svolgono una delle missioni affidate all'ente locale (elencate nell'art. 11-ter, comma 3, del d.lgs. n. 118 del 2011), per i quali vi è la nomina di rappresentanti nell'organo decisionale, ma non della maggioranza di questi ultimi. In questi casi, puntualizza l'istante, il comune non può influenzare in alcun modo l'attività di questi enti, che rimangono ad esso totalmente estranei. Anche in questa ipotesi, il sindaco precisa che la conseguenza dell'eventuale inclusione nel "*gruppo amministrazione pubblica*" è che il bilancio di tali

enti, se "rilevanti" (in base ai parametri percentuali esaminati) deve essere consolidato, pur restando, di fatto, soggetti totalmente indipendenti rispetto all'ente locale partecipante.

L'effetto distorsivo (già palesato, sotto altro profilo, dalla citata deliberazione della Sezione delle Autonomie, n. 9/2016/INPR) nasce, in questo caso, altresì, dall'introduzione, da parte del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (cfr. paragrafo 3.1 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011) di parametri di irrilevanza (sopra richiamati) che tendono a ridurre l'area effettiva del consolidamento per gli enti di medio-grandi dimensioni (si rinvia alle fattispecie esaminate nella deliberazione della Sezione Puglia n. 66/2016/PRSP), mentre la ampliano, in modo potenzialmente sproporzionato, per quelli di piccole dimensioni. Infatti, posto che il rapporto per valutare la presenza dei tre indici di irrilevanza vada effettuato fra il bilancio dell'ente strumentale/società partecipata e quello dell'ente socio, la percentuale risultante si eleva in caso di ente di minori dimensioni (o di ente/società pluri partecipata).

L'art. 11-ter, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011 appare, tuttavia, abbastanza chiaro, posto che, come già visto, definisce "ente strumentale partecipato" l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al precedente comma 1 (che definiscono i presupposti per qualificare un ente come controllato). Pertanto, pur prendendo atto delle potenziali distorsioni applicative evidenziate nell'istanza di parere, la definizione legislativa non richiede, in questo caso, né la concorrente presenza della nomina di amministratori (e, tantomeno, della loro maggioranza), né la capacità, da parte dell'ente locale partecipante, di influenzare le scelte amministrativo-gestionali del soggetto partecipato.

P.Q.M.

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il magistrato relatore
(dott. Donato Centrone)

Il Presidente
(dott.ssa Simonetta Rosa)

Depositata in segreteria

15 MARZO 2017

Il Direttore della segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)