Corte dei Conti
Sezione delle autonomie

N. 2/SEZAUT/2016/QMIG

Adunanza del 19 gennaio 2016
Presieduta dal Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento
Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione	Ciro VALENTINO, Raffaele DAINELLI, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO, Ermanno GRANELLI, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER
Consiglieri	Silvio DI VIRGILIO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Laura D'AMBROSIO, Stefania PETRUCCI, Angela PRIA, Francesco ALBO, Benedetta COSSU, Massimo VALERO, Dario PROVVIDERA, Simonetta BIONDO
Primi Referendari	Valeria FRANCHI, Beatrice MENICONI
Referendari	Giovanni GUIDA, Michela MUTI

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

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

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

Visto la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto l'art. 17, comma 31 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del decreto legge. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e successive modificazioni;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione n. 426/2015/QMIG, depositata in data 16 novembre 2015, con la quale la Sezione regionale di controllo per la Lombardia ha rimesso al Presidente

della Corte dei conti la valutazione circa il deferimento alla Sezione delle autonomie, ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, di una questione di massima in merito alla nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti tra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 28 del 28 dicembre 2015, con la quale, valutata la sussistenza dei presupposti per il deferimento alla Sezione delle autonomie, la questione medesima è stata rimessa alla Sezione predetta;

Vista la nota n 223 del 12 gennaio 2016, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Uditi i relatori, Consiglieri Adelisa Corsetti e Stefania Petrucci

PREMESSO

Con deliberazione 16 novembre 2015, n. 426/2015/QMIG, la Sezione di controllo per la Regione Lombardia ha rimesso alla Sezione delle autonomie, ai sensi dell'art. 6, co. 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, una questione interpretativa nell'ambito del controllo eseguito a norma dell'art. 1, commi 166 e 167, l. 23 dicembre 2005, n. 266.

La questione di massima rimessa alla decisione di questa Sezione concerne la corretta interpretazione della normativa disciplinante la nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti e società partecipate o altri enti strumentali, imposta, fino al 2014, dall'art. 6, co. 4, del decreto-legge 6 luglio 2012 n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012 n. 135 (nei confronti degli enti locali) e, dal 2015, dall'art. 11, co. 6, lett. j), del d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118 (nei confronti delle regioni e degli enti locali). In particolare, si chiede di verificare se la predetta nota informativa da allegare ai rendiconti "*debba essere asseverata dal solo organo di revisione dell'ente locale socio o anche dall'organo di revisione (collegio sindacale o revisore contabile) della società partecipata ovvero, in assenza di quest'ultimo, da altro competente organo, preventivamente individuato dall'ente locale socio, della società o dell'ente strumentale*".

Il dubbio interpretativo è insorto nell'esame del rendiconto del Comune di Legnano, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, ove il magistrato istruttore ha rilevato la mancata allegazione della nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali.

Il Comune di Legnano, nella memoria del 9 ottobre 2015, ha precisato che l'acquisizione delle informazioni necessarie alla redazione della nota informativa si è rivelata particolarmente difficoltosa, dato l'elevato numero di società partecipate dal Comune e, al fine di non ritardare l'approvazione del rendiconto 2013, da effettuare entro il 30 aprile 2014, non è stata allegata alcuna nota informativa. Infatti, al 10 aprile risultavano pervenute soltanto 16 dichiarazioni su 27, mentre altre 7 sono pervenute entro il 30 ottobre 2014. A conclusione di tale procedimento, è risultato che 4 società non hanno fornito alcun riscontro e che, tra le adempienti, soltanto 5 hanno fornito la documentazione corredata da asseverazione a cura del rispettivo organo di revisione. Le restanti certificazioni risultano, invece, sottoscritte da vari rappresentanti delle società (amministratore delegato, direttore amministrativo, presidente del Consiglio

d'amministrazione, dipendenti, etc.) e, a volte, trasmesse a mezzo semplice comunicazione di posta elettronica.

Significativo il caso della principale società partecipata dell'ente (AMGA Legnano spa, partecipata dal Comune al 65,3%), la cui situazione economico-patrimoniale è stata particolarmente attenzionata dalla Sezione remittente, avendo chiuso l'esercizio 2013 con una perdita pari ad euro 22.086.917 (ridotta ad euro 5.076.749 al netto delle rettifiche di valore delle attività finanziarie e dei proventi ed oneri straordinari).

La predetta società - già menzionata nella pronuncia specifica n. 17/2014/PRSE per mancata allegazione della prescritta nota informativa e per la presenza di rilevanti crediti vantati verso il Comune di Legnano (8.271.977,05 di euro al 31/12/2011) – avrebbe richiesto uno specifico compenso aggiuntivo per l'eventuale asseverazione dei rapporti debitori e creditori intercorrenti con l'Ente. Tale richiesta, secondo le giustificazioni addotte dal Comune di Legnano, non è stata soddisfatta, anche a seguito del parere espresso dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Toscana (deliberazione n. 260/2014/PAR), secondo cui l'obbligo di asseverare la nota informativa incombe esclusivamente sull'organo di revisione dell'ente locale e non anche su quello della società partecipata (contrariamente all'avviso del Collegio dei revisori del Comune di Legnano, che aveva ritenuto necessaria anche l'asseverazione dell'organo di controllo contabile della società).

L'indicata deliberazione della Sezione Toscana n. 260/2014/PAR, depositata il 9 dicembre 2014, afferma che "*dal tenore della disposizione è di palmare evidenza che l'obbligo di asseverare la nota informativa incombe esclusivamente sull'organo di revisione dell'ente locale e non anche, quindi, della società partecipata, sebbene quest'ultima abbia, comunque, la facoltà di avvalersi delle competenze normativamente intestate al proprio organo di revisione contabile, al fine di richiedere l'asseverazione del prospetto debiti/crediti, con onere, qualora sussistente, ovviamente a carico della stessa società partecipata*".

La Sezione lombarda, premessa l'assoluta centralità dell'obbligo di riconciliazione ai fini della trasparenza e della veridicità dei bilanci degli enti territoriali, ha ritenuto che l'asseverazione resa dagli enti territoriali debba fondarsi su dati societari certi ed asseverati dai competenti organi di revisione. Ciò al fine di verificare gli equilibri di bilancio nel quadro della l. cost. 20 aprile 2012, n. 1 e del rafforzamento dei controlli disposto dal d.l. n. 174/2012, nelle more dell'entrata a regime delle disposizioni sul consolidamento recate dal d.lgs. n. 118/2011; obbligo che va esteso alle società in liquidazione (Sezione di controllo per la Regione Siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR), alle partecipazioni indirette (Sezione di controllo Lombardia, deliberazione n. 479/2013/PAR) e a quelle in società quotate nei mercati regolamentati (Sezione di controllo Lombardia, deliberazione n. 355/2013/PRSP).

La Sezione Lombardia, richiamando un proprio precedente parere (deliberazione n. 156/2014/PAR), ritiene che "*un'assoluta centralità deve essere riconosciuta, senza dubbio, all'organo di revisione dell'ente locale, che è chiamato a garantire il perseguimento dell'obiettivo di arginare il disallineamento delle poste debitorie e creditorie con la società partecipata (l'ente locale, in quanto socio, è, tra l'altro, il soggetto titolare dei poteri di*

stimolo per la correzione delle discordanze rilevate)". Tale parere aveva precisato che "*nel caso in cui nel bilancio certificato dall'organo di revisione della società partecipata sia possibile individuare, in modo analitico, i singoli rapporti debitori/creditori nei confronti degli Enti partecipanti, trattandosi, dunque, di dati ex se asseverati da tale organo di revisione, possono essere presi direttamente in considerazione dall'organo di revisione dell'Ente partecipante, che può procedere all'asseverazione della nota in parola, senza necessità di ottenere un'ulteriore asseverazione dei dati già certificati dall'organo di revisione della società partecipata. Nel caso, viceversa, il bilancio non contenga un'analitica evidenziazione delle singole poste creditorie/debitorie nei confronti degli Enti partecipanti, appare necessario che anche l'organo di revisione dell'organismo partecipato asseveri la nota prevista dall'articolo 6, comma 4, del D.L. n. 95/2012. Mentre, infatti, nel primo caso l'asseverazione sembra configurare un inutile aggravio, considerato che si tratta di dati già certificati dall'organo di revisione dell'organismo partecipato, ogniqualvolta, di contro, non sia riscontrabile analoga "certezza" su ogni singola posta creditoria/debitoria, la ratio stessa della disposizione, come sopra evidenziata, non può che imporre l'asseverazione, non solo da parte dell'organo di revisione dell'Ente partecipante, ma anche da parte di quello dell'organismo partecipato. La mancanza di asseverazione, che deriverebbe da un'interpretazione del dato letterale della disposizione in esame nel senso di imporre l'asseverazione soltanto da parte dell'organo di revisione dell'Ente partecipante, verrebbe a frustrare irrimediabilmente le finalità di trasparenza e veridicità, che, come ricordato, hanno connotato l'introduzione della disposizione de qua*". Ciò senza considerare che l'asseverazione richiesta all'organo di revisione delle società partecipate può essere ricondotta al doveroso monitoraggio sull'andamento delle medesime, rientrando tra gli strumenti attraverso cui il socio deve esercitare i compiti di vigilanza e controllo ad esso intestati.

In tal senso, la Sezione lombarda richiama le disposizioni del d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267, che impongono agli enti locali di implementare un sistema di controllo sulle società partecipate, anche nella prospettiva del controllo sugli equilibri finanziari (artt. 147, co. 2, lett. d, 147-*quater* e 147-*quinques*).

Tali disposizioni, ad avviso della Sezione remittente, sono alla base dell'esigenza di disporre di dati certi ed asseverati da parte degli organi di revisione delle società partecipate, ai fini dell'obbligo informativo già previsto dall'art. 6, co. 4, d.l. n. 95/2012.

Ancor più chiaro appare il disposto normativo dell'art. 11, co. 6, lett.j), del d.lgs. n. 118/2011, secondo cui la relazione sulla gestione allegata al rendiconto contiene, per tutti gli enti territoriali "*gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie*".

Dalla formulazione letterale della norma sembra, infatti, desumersi che l'asseverazione spetti agli organi di revisione degli enti e delle società partecipate.

Tanto premesso, il problema interpretativo si concentra nell'individuazione, in concreto, in relazione alla singola tipologia di società di capitali (disciplinata dal codice

civile o da leggi speciali) o ente strumentale (disciplinato dal d.lgs. n. 267/2000 o da leggi specifiche), quale sia l'organo tenuto all'asseverazione della nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori fra ente e società partecipata.

Il problema non si è posto per le società per azioni né per quelle in accomandita per azioni, bensì per le società a responsabilità limitata, così come per gli enti strumentali (aziende speciali e consorzi).

In questi casi, ad avviso della Sezione remittente, appare necessario che l'ente o gli enti soci, in sede di disciplina del sistema dei controlli interni (art. 147, d.lgs. n. 267/2000), individuino l'organo chiamato, in nome e per conto della società a responsabilità limitata o dell'ente strumentale, ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori esistenti con l'ente locale.

CONSIDERATO

1. La questione proposta dalla Sezione remittente è volta ad accertare se la nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali, imposta, fino al 2014, dall'art. 6, co. 4, d.l. n. 95/2012, e, dal 2015, dall'art. 11, co. 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011, debba essere asseverata dal solo organo di revisione dell'ente locale socio o anche dall'organo di revisione (collegio sindacale o revisore contabile) della società partecipata ovvero, in assenza di quest'ultimo, da altro competente organo, preventivamente individuato dall'ente locale socio della società o dell'ente strumentale.

Come noto, la normativa dettata dall'art. 6, co. 4, del citato d.l. n. 95/2012 è stata abrogata, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dall'art. 77, co. 1, lett. e) del d.lgs. n. 118/2011 aggiunto dall'art. 1, co. 1, lett. aa) del d.lgs. n. 126/2014.

Contestualmente, la novella normativa recante la disciplina in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi introdotta dal d.lgs. n. 118/2011 prescrive, all'art. 11, co. 6, lett. j), che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba, tra l'altro, riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.

La norma aggiunge che: *"la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie"*.

Tale disposizione, vigente dal 1° gennaio 2015, amplia rispetto alla precedente normativa la platea degli enti tenuti all'adempimento posto che l'art. 6, co. 4 del d. l. n. 95/2012 poneva l'obbligo di redigere una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'ente e le società partecipate soltanto a carico dei Comuni e delle Province, mentre l'art. 11 del d.lgs. n. 118/2011 trova applicazione nei confronti di tutte le Regioni e di tutti gli enti locali che, in virtù della nuova disciplina in materia di armonizzazione contabile, sono tenuti ad adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio), e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati. In tale contesto, la c.d. circolarizzazione non riguarda soltanto le società partecipate (come previsto

dall'abrogato art. 6, co. 4) ma comprende anche gli enti strumentali, che sono tra i soggetti tenuti a consolidare i propri conti con l'ente territoriale.

L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, momento essenziale del disegno di armonizzazione dei sistemi contabili anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4 /SEZAUT/2015/INPR del 24/02/2015).

Ma vi è di più. L'obbligo informativo è parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, che è il documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili (art. 11, co. 6, d.lgs. n. 118/2011). Nella relazione è pure previsto, l'elenco degli enti e organismi strumentali, i cui rendiconti e bilanci di esercizio sono consultabili nel sito *internet*, nonché l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale (art. 11, co. 6, lettere h ed i, d.lgs. n. 118/2011).

2. La previsione di una nota informativa che evidenzi per gli enti territoriali le risultanze della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate si innesta nel complesso della normativa vigente, così come innovata dal d. l. n. 174/2012 e dal d.lgs. n. 118/2011, che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali.

Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto "gruppo amministrazioni pubblica" come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

Per gli enti locali, le modifiche al d.lgs. n. 267/2000 apportate dal su richiamato d.l. n. 174/2012, hanno richiesto alle amministrazioni di organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica (art. 147-*quater*, commi 2-3, d.lgs. n. 267/2000); è stato così assegnato al sistema dei controlli interni il compito di verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente (art. 147, co. 2, lett. d, d.lgs. n. 267/2000) e previsto che, nella sezione strategica del documento unico di programmazione (DUP), l'ente locale debba definire gli indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire ed alle procedure di controllo di competenza dell'ente (punto 8.1 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

L'articolo 147-*quinquies,* co. 3, del d.lgs. n. 267/2000, specifica, inoltre, che il controllo sugli equilibri finanziari implica la valutazione degli effetti che si

determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

Parimenti per le Regioni, il documento di economia e finanza regionale (DEFR) deve contenere gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate (punto 5.3 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011); i bilanci degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della Regione, devono essere approvati annualmente nei termini e nelle forme stabiliti dallo statuto e dalle leggi regionali ed essere pubblicati nel sito *internet* della Regione (art. 47, co. 5, del d.lgs. n. 118/2011.

3. Parallelamente, le modifiche apportate dal d.l. n. 174/2012 hanno, rafforzato il ruolo delle Sezioni regionali di controllo anche con riferimento all'esame delle situazioni economico-finanziarie degli organismi partecipati e della loro ripercussione sui bilanci degli enti territoriali.

L'art. 148-*bis*, co. 2, del d.lgs. n. 267/2000 prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertino che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate, alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

Tale disposizione è riprodotta dall'art. 1, co. 4, del d. l. n. 174/2012 per i controlli sui bilanci di previsione ed i rendiconti delle Regioni.

Nella stessa direzione va la previsione dell'art. 30, co. 4, della l. 30 ottobre 2014 n. 161, secondo cui la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, può chiedere, al fine di valutarne i riflessi sui conti delle pubbliche amministrazioni, dati economici e patrimoniali agli enti e agli organismi dalle stesse partecipati a qualsiasi titolo.

Da ultimo il legislatore della stabilità 2016 ha aggiunto che i controlli delle Sezioni regionali della Corte dei conti (previsti dall'art. 1 d.l. n. 174/2012) si estendono agli organismi strumentali delle Regioni (art. 1, co. 799, l. 28 dicembre 2015, n. 208). Peraltro, anche le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'art. 114 del d.lgs. n. 267/2000 sono classificate tra gli organismi strumentali.

4. La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde all'evidente esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti nell'ambito 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 (Sezione di controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014).

Come sottolineato dalla Sezione remittente, la corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata).

5. L'illustrazione in sede di rendiconto della gestione dell'ente territoriale degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti degli enti strumentali e delle società partecipate e controllate si inscrive nell'ambito delle operazioni di consolidamento, che costituisce l'aspetto più rilevante e significativo della novella normativa introdotta dal d.lgs. n. 118/2011.

L'art. 11-*bis* del d.lgs. n. 118/2011 impone agli enti territoriali la redazione del 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. 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.

Tale obbligo è espressamente ribadito, per le Regioni, dall'art. 68 del citato d.lgs. n. 118/2011, e dagli articoli 147-*quater*, co. 4, e 233-*bis* del d.lgs. n. 267/2000, per gli enti locali.

Come rilevato dalla Sezione remittente, la verifica dei crediti e debiti reciproci è funzionale all'operazione di elisione dei rapporti infragruppo. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone, infatti, la certezza delle reciproche partite debitorie e creditorie.

6. Nel quadro dei principi succintamente richiamati, la questione rimessa investe l'ambito soggettivo dell'obbligo di asseverazione della nota informativa attestante i reciproci rapporti debito-credito tra ente territoriale ed organismo (enti strumentali e società controllate e partecipate).

In particolare si chiede se la predetta nota informativa debba essere asseverata dal solo organo di revisione dell'ente territoriale, come ritenuto dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana (deliberazione n. 260/2014/PAR) o anche dall'organo di revisione dell'organismo (collegio sindacale/revisore contabile) ovvero, in assenza di quest'ultimo, da altro organo, preventivamente individuato dall'ente socio, secondo la prospettazione della Sezione remittente.

Al riguardo, la deliberazione n. 426/2015/QMIG, fa presente che, al di là dell'interpretazione sistematica sopra riferita, la lettera dell'art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011, intesta l'obbligo di asseverazione ai "rispettivi organi di revisione". La stessa locuzione era adoperata nella normativa previgente (art. 6, co. 4, secondo periodo, d.l. n. 95/2012).

La sussistenza di un obbligo di asseverazione a carico anche degli organi di revisione degli enti strumentali e società controllate/partecipate è rinvenibile anche nell'art. 31, co. 3, secondo periodo del d.l. n. 24 giugno 2014, n. 66, convertito dalla l. 23 giugno 2014, n. 89. Tale disposizione, dettata per consentire agli enti locali di far fronte al pagamento dei propri debiti verso le società partecipate, mediante il ricorso ad apposite anticipazioni di liquidità, prevede che "*La concessione dell'anticipazione è subordinata alla presentazione da parte degli stessi enti locali di una dichiarazione attestante la verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti delle società partecipate, asseverata dagli*

organi di revisione dello stesso ente locale e, per la parte di competenza, delle società partecipate interessate".

L'orientamento del legislatore appare, pertanto, evolversi verso la necessità di una doppia asseverazione, come già evidenziato dalla stessa Sezione remittente nella deliberazione n. 156/PAR/2014, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

In tal senso, il Collegio concorda con l'interpretazione proposta dalla Sezione lombarda. Tuttavia, ritiene che l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate sia sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio. L'obbligo va assolto senza previsione di compensi aggiuntivi.

Va, altresì, considerata l'ipotesi di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate. In tal caso, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale il quale, dovendo redigere la relazione sulla gestione allegata al rendiconto – e, quindi, ad illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate/partecipate – è tenuto ad assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

7. Resta da esaminare la problematica inerente all'individuazione dell'organo chiamato ad asseverare la nota informativa per l'organismo controllato/partecipato da enti territoriali, con riferimento alle diverse tipologie e, in particolare, alle ipotesi in cui non sia obbligatoria la nomina di un organo di controllo o di un revisore.

Nelle società per azioni vige la norma dell'art. 2409-*bis* c.c., secondo cui la revisione legale dei conti, di regola, è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Per quelle non tenute alla redazione del bilancio consolidato, lo statuto può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale.

Per le società a responsabilità limitata, occorre precisare che la presenza del Collegio sindacale o di un revisore dei conti non è imposta *ex lege*, ad eccezione di tassative ipotesi, riconducibili al superamento di determinati parametri inerenti al regime di tenuta dei conti e alle dimensioni dell'impresa (art. 2477, co. 2, c.c.).

Nella disciplina del diritto societario riformata dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (da ultimo modificata con d.l. 24 giugno 2014 n. 91 convertito, con modificazioni, dalla l. 11 agosto 2014, n. 116), è rimessa allo statuto societario la facoltà di nominare un organo di controllo o di un revisore.

Nell'esercizio di tale autonomia, sarà cura dell'ente socio, nell'esercizio dei poteri di vigilanza e di controllo che gli competono (v. par. 2), sollecitare, in sede di predisposizione o di modifica dello statuto, l'istituzione di un organo di controllo e di un revisore, particolarmente nelle società controllate.

Al persistere di tale carenza, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi. La stessa soluzione deve essere adottata con riguardo ai consorzi. È, infatti, centrale la verifica delle reciproche partite di credito-debito, anche ai fini della redazione del bilancio consolidato (v. par. 5).

Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre, invece, richiamare l'art. 114, co. 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l'organo di revisione dell'ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni, posto che queste ultime adottano il medesimo sistema contabile dell'ente partecipante.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, sulla questione interpretativa posta dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con la deliberazione n. 426/2015/QMIG pronuncia i seguenti principi di diritto:

"La disposizione dettata dall'art. 11, co. 6, lett. j), del d.lgs. n. 118 del 2011, che prevede l'inserimento nella relazione sulla gestione da allegare al rendiconto degli enti territoriali anche degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate, si conforma a principi di trasparenza e veridicità dei bilanci e mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio attenuando il rischio di emersione di passività latenti per gli enti territoriali.

Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto "gruppo amministrazioni pubblica" secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 del d.lgs. n. 118/2011.

Fermo restando la responsabilità dell'organo esecutivo dell'ente territoriale, tenuto a redigere la relazione sulla gestione allegata al rendiconto e, quindi, ad illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate, l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi.

In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

Nelle società per azioni e in accomandita per azioni controllate/partecipate da enti territoriali, è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti, ai sensi dell'art. 2409-bis c.c..

Nelle società a responsabilità limitata controllate/partecipate da enti territoriali, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ai sensi dell'art. 2477, co. 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo.

Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre far richiamo all'art. 114, co. 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l'organo di revisione dell'ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni.

In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

La Sezione regionale di controllo per la Lombardia si atterrà ai principi enunciati nel presente atto di indirizzo interpretativo, al quale si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 19 gennaio 2016.

I Relatori
F.to Adelisa CORSETTI

F.to Stefania PETRUCCI

Il Presidente
F.to Mario FALCUCCI

Depositata in Segreteria il 20 gennaio 2016

Il Dirigente
F.to Renato PROZZO