



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

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Giancarlo Astegiano	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. Sara Raffaella Molinaro	Referendario

**nella camera di consiglio del 28 ottobre 2015**

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

viste le leggi 21 marzo 1953, n. 161, e 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite 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 legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

visto l'art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

udito il relatore, referendario dott. Donato Centrone

**Premesso in fatto**

In sede di esame del questionario trasmesso dall'organo di revisione del Comune di Legnano (MI), relativo al rendiconto 2013, redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005, come integrato dall'art. 3 del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, sono emerse alcune seguenti criticità, per le quali

è stata avanzata al Presidente di Sezione istanza di deferimento in adunanza collegiale, soprattutto alla luce della protrazione nel corso del tempo. In particolare, è stata rilevata la mancata allegazione al rendiconto consuntivo dell'esercizio 2013 della nota informativa attestante i debiti ed i crediti reciprocamente intercorrenti con le società partecipate, imposta dall'art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, convertito dalla legge n. 135 del 2012, già oggetto di accertamento, in relazione al rendiconto consuntivo 2012, nella deliberazione della Sezione n. 17/2014/PRSE.

Inoltre, è stata rilevata la difficile situazione economico-patrimoniale della società AMGA Legnano spa, partecipata dal Comune al 65,3%, che ha chiuso l'esercizio 2013 registrando una perdita pari a € 22.086.917 (ridotta a € 5.076.749 al netto delle rettifiche di valore delle attività finanziarie e dei proventi ed oneri straordinari), già oggetto di attenzione istruttoria, in sede di esame del rendiconto consuntivo 2012, chiuso con specifica nota di rilievi sul punto.

All'adunanza della Sezione del 13 ottobre 2015 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, il vice-sindaco ed il responsabile del servizio economico e finanziario.

#### **Considerato in fatto e diritto**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

La magistratura contabile ha sviluppato le indicate verifiche in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.

L'art 3, comma 1 lett. e) del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis (intitolato "*Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali*"), il quale prevede che la Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal Patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali.

In base all'art. 148-bis, comma 3, del TUEL, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza "*di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno*", gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di

accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*. Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano pertanto su un piano distinto rispetto a quello sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi, soprattutto se accompagnate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria. In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

#### **Mancata redazione della nota informativa attestante i crediti ed i debiti intercorrenti con le società partecipate**

Nel corso dell'esame istruttorio sul rendiconto consuntivo dell'esercizio 2011, conclusosi con l'adozione della deliberazione n. 17/2014/PRSE, la Sezione aveva accertato la mancata redazione, da parte del Comune di Legnano, in sede di approvazione del rendiconto consuntivo dell'esercizio 2012, della nota informativa di verifica dei debiti e dei crediti intercorrenti con le proprie società partecipate, imposta dall'art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, convertito dalla legge n. 135 del 2012. La norma (sostituita, a decorrere dal ciclo di bilancio dell'esercizio 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 2011) prescriveva che *"a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la*

*Provincia adottano 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".*

Il Comune di Legnano, in sede di interlocuzione istruttoria, aveva riferito che il predetto prospetto, evidenziante la riconciliazione complessiva delle ridette posizioni alla data del 31/12/2012 (primo esercizio di vigenza dell'obbligo normativo) era in fase di completamento.

In sede di esame della relazione redatta dal collegio dei revisori dei conti sul rendiconto consuntivo 2013, come previsto dall'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, il magistrato istruttore ha rilevato il protratto inadempimento al predetto obbligo.

Nella memoria del 9 ottobre 2015, inviata a seguito della convocazione in adunanza collegiale, il Comune ha precisato come l'attestazione, prescritta dal citato art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, della riconciliazione dei debiti e dei crediti fra l'ente e le proprie società partecipate si sia rivelata, come già accaduto per la redazione della nota informativa al 31 dicembre 2012, particolarmente difficoltosa, sia in considerazione del numero delle società partecipate dell'ente (27, fra dirette ed indirette) che, soprattutto, per la precisa definizione dei rapporti di credito e debito intercorrenti con queste ultime. Come esposto anche in sede di precedente interlocuzione istruttoria, oltre alle difficoltà ed ai ritardi incontrati nel ricevere quanto richiesto, quasi nessuna delle società partecipate (n. 5 su 27) ha fornito la documentazione corredata da asseverazione a cura del rispettivo organo di revisione e n. 4 società (seppure scarsamente interessate da rapporti finanziari con il Comune) non hanno fatto pervenire alcun riscontro. La memoria precisa che le certificazioni pervenute risultano sottoscritte da diversificati 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.

Nello specifico, il Comune riferisce di aver provveduto ad inviare apposita richiesta a tutte le società partecipate interessate all'adempimento, con allegata evidenza delle situazioni debitorie e creditorie risultanti dal rendiconto dell'ente ed invito a riscontrare la conformità dei dati trasmessi (anche con sottoscrizione dei rispettivi organi di revisione). Al 10 aprile del 2014 risultavano, tuttavia, pervenute 16 dichiarazioni su 27 (di cui solo tre firmate dal presidente del collegio sindacale o dal revisore della società). Successivamente, anche in seguito a specifico sollecito, al Comune sono pervenute ulteriori 7 attestazioni, a firma di responsabili di diversa qualifica, mentre non hanno risposto, neppure in modo informale, 4 società.

Oltre alle richiamate problematiche legate al numero delle partite contabili interessate, ulteriori difficoltà hanno riguardato, prosegue la memoria, le procedure di riconciliazione, soprattutto dove le poste di credito e debito figuravano aggregate in modo difforme nelle diverse contabilità societarie o non coincidevano in termini di importo (esempio classico quello delle fatture da emettere, che figurano nei bilanci delle società partecipate al netto dell'imposta sul valore aggiunto).

In considerazione delle riferite difficoltà, la memoria precisa che, anche al fine di non ritardare la data di approvazione del rendiconto consuntivo 2013 (come noto, fissata al 30

aprile dell'anno successivo a quello di riferimento), non è stata allegata a quest'ultimo alcuna nota informativa, dandone riscontro nella deliberazione di approvazione.

La memoria prosegue ricordando come l'attività di riconciliazione delle posizioni creditorie e debitorie sia proseguita nel corso del 2014, per concludersi in data 30 ottobre 2014, quando, con determinazione del dirigente del settore economico-finanziario, è stato approvato un apposito prospetto, poi trasmesso al Collegio dei revisori dell'ente per gli adempimenti di competenza. Alla conclusione del ridetto procedimento, solo 5 società partecipate (su un totale di 27) hanno trasmesso la documentazione richiesta corredata da asseverazione da parte dell'organo di revisione, mentre 4 società hanno dichiarato di non avere organo di revisione e per una società la dichiarazione risulta sottoscritta dal liquidatore (la memoria specifica che in 14 casi non risultano aperte posizioni di debito/credito con il comune).

Nel caso della principale società partecipata dell'ente (AMGA Legnano spa), l'organo di controllo di quest'ultima ha anche richiesto uno specifico compenso aggiuntivo per l'eventuale asseverazione dei rapporti debitori e creditori intercorrenti con il Comune. Tale richiesta, prosegue la memoria, 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 (diverso l'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/PAR del 3 dicembre 2015 ricorda, in primo luogo, che l'art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, convertito dalla legge n. 135 del 2012, risulta abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dall'art. 77, comma 1, lett. e), del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, fatta salva la sua applicazione ai fini della rendicontazione dell'esercizio 2014 (l'adempimento risulta, tuttavia, imposto, sia agli enti locali che alle regioni, anche nel nuovo regime della contabilità armonizzata, in vigore dal corrente esercizio 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 2011).

Per quanto riguarda il passaggio interpretativo richiamato dal Comune, la deliberazione 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 scrivente Sezione regionale di controllo ha avuto modo di occuparsi dell'obbligo di riconciliazione dei debiti e dei crediti intercorrenti fra ente locale e società partecipate (oggetto dello specifico onere di evidenziazione e attestazione imposto, prima, dall'art. 6, comma 4, del

decreto-legge n. 95 del 2012 e, dopo, dall'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 2011, di riforma del sistema contabile degli enti locali) in più occasioni.

In linea generale (come evidenziato anche dalla Sezione Sicilia nella deliberazione n. 394/2013/PAR), si deve osservare che il predetto obbligo di allineamento contabile mira a rafforzare i principi di veridicità delle risultanze del bilancio dell'ente locale e, nell'ambito di una corretta attività di *corporate governance*, postula quale obiettivo una simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le proprie società partecipate.

La corretta rilevazione delle ridette posizioni mira, infatti, a salvaguardare gli equilibri di bilancio, posto che attenua il rischio di emersione di passività latenti per l'ente locale, 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).

La predetta operazione di riconciliazione è funzionale, infatti, come emerge anche dal decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, di riforma dei controlli della Corte dei conti, ad anticipare la soglia di tutela del predetto bene, la cui protezione è stata rafforzata dalla legge costituzionale n. 1 del 2012. In tale ottica, in virtù del novellato art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267 del 2000, le Sezioni regionali sono tenute ad accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici e di servizi strumentali.

La verifica della conciliazione delle posizioni debitorie e creditorie costituisce uno degli elementi alla base dell'attività di controllo sulle società partecipate (cfr. art. 147-*quater* del d.lgs. n. 267 del 2000), ai cui fini l'ente deve organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare, da un lato, i rapporti finanziari con le società (che, a fine esercizio, determinano i crediti ed i debiti reciprocamente iscritti nelle rispettive contabilità) e, dall'altro, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica (di cui l'abrogato art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, come l'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 2011 costituiscono espressione). Sotto quest'ultimo aspetto va sottolineato come il legislatore, pur avendo imposto l'implementazione di uno specifico sistema di controllo sulle società partecipate solo agli enti aventi popolazione superiore ai 15.000 abitanti (art. 147-*quater*, comma 5, del d.lgs. n. 267 del 2000), ha comunque prescritto che il controllo interno sugli equilibri finanziari (disciplinato dal successivo art. 147-*quinquies*) implichi, per tutti gli enti locali (anche di ridotte dimensioni demografiche), *la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni* (adempimento che presuppone di avere contezza, e certezza, dei debiti e dei crediti iscritti nelle rispettive contabilità).

Una corretta conciliazione tra i reciproci appostamenti contabili di debiti e crediti, inoltre, ha una valenza preparatoria rispetto alle prossime operazioni di consolidamento dei bilanci (da effettuare dall'esercizio 2016, in virtù dell'art. 11-*bis* del d.lgs. n. 118 del 2011), in quanto 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 (si rinvia al Principio contabile applicato sul bilancio consolidato, Allegato n. 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011).

Nell' specifico, la scrivente Sezione, nella deliberazione n. 479/2013/PAR, richiamata la *ratio* dell'intervento normativo, ha chiarito come la latitudine oggettiva della norma non può essere limitata alle sole partecipazioni di primo grado, con esclusione di quelle indirette. Infatti, il *focus* della norma attiene all'attendibilità della situazione finanziaria dell'ente nei confronti dell'organismo partecipato, non rilevando sia la natura della partecipazione (diretta o indiretta) quanto l'entità di quest'ultima. Tale soluzione è apparsa l'unica in grado di offrire una rappresentazione trasparente e veritiera di tutti i rapporti finanziari che l'ente pubblico intrattiene con soggetti societari partecipati.

Inoltre, nella deliberazione n. 355/2013/PRSP, sulla base delle medesime esigenze di trasparenza e certezza, funzionali ad evitare il rischio di pregiudizi futuri sugli equilibri di bilancio dell'ente locale, la Sezione ha ritenuto che l'obbligo di riconciliazione delle rispettive posizioni debitorie e creditorie sussista anche nei confronti delle società quotate su mercati finanziari, posto che, a differenza di altri casi (presenti anche nel medesimo testo normativo), il legislatore non ha previsto alcuna specifica esclusione, segno della volontà di estendere l'ambito applicativo della disposizione anche alle società quotate.

Tornando alla specifica problematica interpretativa in esame, va ricordato che la scrivente Sezione, con la deliberazione n. 156/PAR del 15 aprile 2014, aveva evidenziato come anche la relazione illustrativa al decreto-legge n. 95 del 2012 abbia ritenuto la riconciliazione delle posizioni debitorie e creditorie finalizzata al conseguimento di risultati di trasparenza e veridicità dei rapporti fra enti locali e strutture societarie, mediante l'obbligo per i revisori dei conti di seguire i principi di revisione contabile relativi alla circolarizzazione di crediti e debiti (conferma esterna, finalizzata all'ottenimento, da parte dell'organo di revisione, di informazioni su aspetti riguardanti una particolare voce, operazione o dato, incidente sul bilancio).

In questa prospettiva 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).

La Sezione ha, tuttavia, rimarcato che l'effettivo conseguimento di positivi risultati in termini di trasparenza e veridicità dei bilanci degli enti locali presuppone che l'asseverazione posta in essere dai revisori degli enti locali soci possa fondarsi su dati societari ugualmente certi e asseverati. Si era chiarito, pertanto, che, nel caso in cui, nel bilancio societario, certificato dall'organo di revisione, sia possibile individuare, in modo analitico, i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, trattandosi di dati già asseverati dall'organo di revisione della società, potrebbero essere direttamente acquisiti dall'ente locale socio al fine di asseverare la nota informativa imposta dall'art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012 (e, dal 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 2011).

Nel caso in cui, invece, il bilancio della società non contenga un'analitica evidenziazione delle singole poste creditorie e debitorie esistenti nei confronti dell'ente locale socio, la Sezione ha ritenuto necessario che anche l'organo di revisione dell'organismo partecipato debba asseverare la nota informativa imposta dall'articolo 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012. Mentre, infatti, nel primo caso può configurare un inutile aggravio (considerato che si tratta di dati già certificati dall'organo di revisione dell'organismo partecipato), ogniqualvolta non sia riscontrabile analoga certezza su ogni singola posta creditoria o debitoria, la *ratio* stessa della disposizione non può che imporre l'asseverazione anche da parte dell'organo di revisione contabile dell'organismo partecipato. La mancanza, infatti, verrebbe a frustrare le finalità di trasparenza e veridicità che hanno connotato l'introduzione della disposizione.

Infine, la Sezione, sempre nella ricordata deliberazione n. 156/2014/PAR ha evidenziato come nulla impedisce che l'ente locale, in disparte la valutazione del contenuto precettivo delle norme in analisi, con propria valutazione discrezionale, nell'esercizio delle prerogative connesse alla qualità di socio, nel porre in essere il doveroso monitoraggio sull'andamento della società partecipata, possa ricondurre l'asseverazione in parola, ad opera dell'organo di revisione delle società partecipate, tra gli strumenti attraverso cui quest'ultimo deve esercitare i compiti di vigilanza e controllo (rispondendone all'organo assembleare che lo ha nominato, *id est* all'ente locale socio).

Infatti, come sottolineato in precedenza, gli art. 147, comma 2, lett. *d*), e 147-*quater* del d.lgs. n. 267 del 2000, impongono agli enti locali di implementare un sistema di controllo sulle società partecipate, ai cui fini risulta strumentale l'organizzazione di un idoneo flusso informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società (*ergo*, i reciproci crediti e debiti presenti nelle rispettive contabilità) e, dall'altro, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Inoltre, a tutti gli enti locali il legislatore impone che il controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies*) deve permettere la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni (adempimento che presuppone di avere contezza, e certezza, dei debiti e dei crediti iscritti nelle rispettive contabilità).

L'interpretazione proposta risulta corroborata, da un punto di vista letterale, dalla formulazione dell'art. 11, comma 6, lett. *g*), del d.lgs. n. 118 del 2011, che disciplina il predetto adempimento a decorrere dall'esercizio 2015 (nota informativa da allegare al rendiconto consuntivo 2015, cfr. art. 11, comma 12, del d.lgs. n. 118 del 2011).

L'art. 11, comma 4, lett. *o*), del ridetto decreto legislativo prevede, infatti, che, al rendiconto, sia allegata, fra gli altri, "*la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6*". Il riferito comma precisa che "*la relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un 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*". In particolare, la relazione illustra, in virtù della lettera *j*), "*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".*

La formulazione letterale collega, infatti, la locuzione "rispettivi organi di revisione" a quella del precedente periodo "i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate" (né indicazioni differenti si traggono dall'*incipit* del citato comma 6, "In particolare la relazione illustra:"), rendendo evidente la necessità di una asseverazione della nota informativa anche da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società partecipate.

Il relativo onere, invece, da parte dell'organo di revisione dell'ente locale, anche ove si ritenga non espressamente desumibile dalla lettera della norma in esame, trova fonte nei generali obblighi di controllo contabile prescritti dall'art. 239, comma 1, lett. c) e d), del d.lgs. n. 267 del 2000 (come riformulato dal decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012), che rimettono al revisore dell'ente locale la "vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione", la verifica della "completezza della documentazione" e della "tenuta della contabilità", e, in particolare, la "attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione".

Il problema interpretativo si sposta, allora, 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 del 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.

Nessun dubbio per le società per azioni, posto che, in questo caso, l'art. 2397 del codice civile dispone che il collegio sindacale, oltre a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, eserciti anche il controllo contabile nel caso in cui, come previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma, lo statuto delle società (non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato) abbia attribuito l'attività di revisione legale dei conti. In mancanza, quest'ultima attività compete, dopo la riforma del diritto societario del 2003 (art. 2409-bis del codice civile), ad un revisore legale o ad una società di revisione (entrambi iscritti nell'apposito registro).

Identica disciplina nel caso, peraltro poco frequente fra le società partecipate da enti locali, delle società in accomandita per azioni, per le quali l'art. 2454 del codice civile richiama le norme applicabili alle società per azioni, in quanto compatibili.

Diversa, invece, la disciplina delle società a responsabilità limitata, per le quali l'art. 2477 non impone la nomina di un collegio sindacale e di un revisore legale dei conti, ma rimette tale valutazione allo statuto (per inciso, approvato, con le prescritte maggioranze, dall'assemblea dei soci, in cui sono rappresentati l'ente o gli enti locali partecipanti), salvo i casi in cui il capitale sociale non sia inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni (fattispecie in cui la nomina diventa obbligatoria). L'istituzione di un collegio sindacale è, altresì, imposto

se la società a responsabilità limitata è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti e, infine, se per due esercizi consecutivi, ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'*articolo 2435-bis* (totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: n. 50). La norma precisa pure che, se l'atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale.

Pertanto le ipotesi in cui, concretamente, si pone un problema di concreta individuazione dell'organo di revisione della società chiamato ad asseverare, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. *g*), del d.lgs. n. 118 del 2011, la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori esistenti con l'ente locale riguarda le sole società a responsabilità limitata, per le quali, nel rispetto dei presupposti previsti dal codice civile, l'ente proprietario può ritenere, nello statuto, di non prevedere l'istituzione di un collegio sindacale e/o di un revisore dei conti.

Analogo problema si pone, inoltre, in virtù della nuova formulazione della norma (l'art. 11, comma 6, lett. *g*), del d.lgs. n. 118/2011), applicabile in sede di redazione della nota informativa da allegare al rendiconto consuntivo del 2015, per l'attestazione dei reciproci rapporti debitori e creditori intercorrenti con altri enti strumentali (come, per esempio, aziende speciali e consorzi).

Nelle ipotesi esposte, tuttavia, in aderenza all'obiettivo di attendibile certificazione delle posizioni debitorie e creditorie intercorrenti fra ente locale e società (o altri enti strumentali), funzionale alla prevenzione di rischi per gli equilibri di bilancio (come sopra meglio evidenziati), appare necessario che l'ente o gli enti soci, in sede di disciplina del sistema dei controlli interni (art. 147 d.lgs. n. 267 del 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. In questa direzione se la sede principe è il controllo interno sulle società partecipate (art. 147-quater), imposto alle province ed ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti (ma passibile di recepimento anche da parte dei comuni con dimensione demografica minore), tuttavia, come già esposto, anche il controllo sugli equilibri finanziari (imposto a tutti gli enti locali) implica la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni (e, come tale, richiede di avere precisa, e certificata, cognizione dei debiti e dei crediti intercorrenti anche con società a responsabilità limitata o con altri enti strumentali).

#### **P.Q.M.**

la Sezione, considerata l'esigenza di un'interpretazione uniforme della normativa imponente l'obbligo di allegare al rendiconto degli enti locali un prospetto attestante l'attendibilità dei rapporti debitori e creditori intercorrenti con le società partecipate e gli enti strumentali, sospende la pronuncia sul rendiconto consuntivo dell'esercizio 2013 del Comune di Legnano e sottopone al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del decreto-legge n.

174 del 10 ottobre 2012, convertito dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012, l'opportunità di rimettere alla Sezione delle Autonomie la seguente questione di massima: *se la nota informativa attestante i rapporti creditor e debitori intercorrenti fra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali, imposta, fino al 2014, dall'art. 6, comma 4, del decreto-legge n. 95 del 2012, convertito dalla legge n. 135 del 2012 e, dal 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. g), del d.lgs. n. 118 del 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.*

Il magistrato relatore  
(dott. Donato Centrone)

Il Presidente  
(dott.ssa Simonetta Rosa)

Depositata in segreteria  
16 novembre  
Il direttore della segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)