ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI DI BRESCIA

Incontro di aggiornamento – Corso Base per Revisori EE.PP.

Brescia, 04.11.2022

1) CONTROLLI SULLA GESTIONE ECONOMICO-PATRIMONIALE, CONTO ECONOMICO E STATO PATRIMONIALE

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA

CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA

ALLEGATO 4/3 AL D. LGS. 118/2011

2) CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

E' stata pubblicata nel febbraio 2019 la nuova versione dei

"Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali",

adeguata al d.lgs. 118/2011 e alle recenti novità normative in materia di enti pubblici e società partecipate da amministrazioni pubbliche.

Il CNDCEC, con questo documento, vuole sensibilizzare i colleghi che svolgono attività di revisione ad operare secondo la massima diligenza e professionalità che l'incarico e la normativa impongono e ha elaborato i principi quali linee guida e supporto tecnico per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo.

Tali principi rappresentano un codice etico e di comportamento per l'organo di controllo e sono espressione della sinergia tra Consiglio Nazionale, Ministero dell'Interno, Ministero dell'economia e Corte dei Conti.

Si tratta di un documento formato da 12 capitoli, di circa 250 pagine, che costituisce un vademecum operativo con focus sui controlli che l'organo di revisione deve pianificare e programmare al fine di implementare un *modus operandi* che consenta di ridurre il rischio di revisione a un livello "accettabile" e che sia adeguato agli obblighi connessi all'attività di vigilanza e controllo e alle relative responsabilità.

E' l'aggiornamento di una versione precedente, che per la prima volta tratta dei controlli DELL'ORGANO DI REVISIONE:

-sugli ORGANISMI PARTECIPATI

- sul BILANCIO CONSOLIDATO

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI DI BRESCIA

-Documento n. 1 - Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione

-Documento n. 2 - Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

-Documento n. 3 - Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione

-Documento n. 4 - Controlli di regolarità amministrativo-contabile sulle entrate e sulle spese Documento n. 5 - Controlli sul rendiconto

-Documento n. 6 - Controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese di personale

Documento n. 7 - Controlli sull'indebitamento

Documento n. 8 - Controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

Documento n. 9 - Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale

Documento n. 10 - Controlli sugli organismi partecipati Documento

n. 11 - Controlli sugli adempimenti fiscali

Documento n. 12 - Controlli sul bilancio consolidato

PARTE PRIMA: CONTROLLI SULLA GESTIONE ECONOMICO-PATRIMONIALE

QUANTO INDICATO DAL VADEMECUM OPERATIVO DEL CNDCEC IN SINTESI:

I controlli sulla contabilità economico-patrimoniale (documento n. 9) (11)

Il documento n. 9 attiene ai referti economico-patrimoniali che compongono e completano il rendiconto della gestione, sulla base delle disposizioni contenute non solo nel D.Lgs. n. 267/2000 ma anche nel D.Lgs. n. 118/2011 nonché nei principi contabili applicati (in particolare rileva, nella fattispecie, il principio n. 4/3).

Lo schema di conto economico è simile a quello previsto dall'art. 2425 del Codice civile per le imprese, anche se mantiene l'articolazione dei proventi e oneri straordinari e non ha recepito alcune modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, prevedendo una suddivisione dei ricavi e dei costi per natura ed una forma di rappresentazione a scalare.

Il modello di stato patrimoniale, invece, è a sezioni contrapposte e divise ed assume uno schema simile a quello riportato all'art. 2424 del Codice civile, esponendo le attività in una sezione e le passività ed il patrimonio netto nella sezione opposta.

PARTE PRIMA: CONTROLLI SULLA GESTIONE ECONOMICO-PATRIMONIALE

QUANTO INDICATO DAL VADEMECUM OPERATIVO DEL CNDCEC IN SINTESI:

Tra i controlli generali rileva, con riguardo allo stato patrimoniale, la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio, la quale deve corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto.

Naturalmente, accanto ad essi l'organo di revisione deve porre in essere specifici controlli al fine di verificare l'attendibilità dei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale con le risultanze della contabilità finanziaria, che costituisce il sistema autorizzatorio.

Particolare attenzione, ancora, deve essere riservata alle scritture di assestamento, per rilevare in contabilità economico patrimoniale movimenti che non rientrano nella contabilità integrata e comunque nella matrice di correlazione.
Così, a titolo esemplificativo, in caso di finanziamento di spesa in conto capitale con contributi agli investimenti di parte capitale, occorre sospendere il ricavo per contributi agli investimenti mediante risconto passivo e successiva incidenza a conto economico come quota annuale di contributi agli investimenti non appena l'investimento entra in funzione.

Particolare attenzione, poi, è raccomandata in ordine alla verifica:

d) del calcolo quote di ammortamento con nuove aliquote ministeriali a partire dall'entrata in vigore del principio contabile;
e) della capitalizzazione di costi il cui impegno è sorto in spesa corrente. È il caso ad esempio delle spese per elezioni comunali, il cui costo deve essere capitalizzato in cinque anni, posta la durata del mandato;
f) dell'aumento della riserva indisponibile da beni demaniali patrimoniali indisponibili, culturali vincolati a seguito di contabilizzazione manutenzioni straordinarie o altri incrementi;
g) dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo in Banca d'Italia;
f) dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo del conto corrente postale e accertamento in contabilità finanziaria;

PARTE PRIMA: CONTROLLI SULLA GESTIONE ECONOMICO-PATRIMONIALE

PRIMA DI TRATTARE QUANTO INDICATO DAL VADEMECUM OPERATIVO DEL CNDCEC,
ritengo opportuno
riprendere il tema della gestione economico-patrimoniale ex D.Lgs. 118/2011

Allegato n.4/3: Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

D.Lgs. 118/2011 coordinato con i decreti correttivi

Allegato n.1: Principi contabili generali

Allegato n.4/1: Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio

Allegato n.4/2: Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria

Allegato n.4/3: Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria

Allegato n.4/4: Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato

I testi costantemente aggiornati sono rinvenibili in:
https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/principi_contabili/

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

IL QUADRO NORMATIVO ART. 151 T.U.E.L.:

...

4. Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;

b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.

5. I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

RIPARTIAMO DALLA DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Definizione: la competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive(nel bilancio di competenza e il fulcro del sistema è legato al **momento della decisione** e fonda la sua base su un obbligazione giuridicamente rilevante - un contratto, una gara, una norma, …).

E' previsto che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui **l'obbligazione viene a scadenza** (è per effetto di questo inciso finale che si parla correntemente di «competenza finanziaria «potenziata».

Per quanto riguarda l'entrata, non è più possibile accertare somme che scadono in esercizi futuri. Parallelamente, non possono essere riferite a un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio l'obbligazione giuridica.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Di fatto, la contabilità finanziaria, con questo nuovo principio, non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma li contabilizza in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa.

La competenza finanziaria si fonda sull'evidenza del momento temporale in cui si originano i flussi di crediti e debiti, indipendentemente da altri ragionamenti circa l'uso e il consumo dei sottostanti fattori produttivi.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Con il nuovo principio della competenza finanziaria, le modalità di contabilizzazione cambiano radicalmente rispetto al passato, soprattutto in riferimento alla gestione delle spese per investimento: l'impegno dell'opera che si è programmato di realizzare non è registrato nell'anno in cui sono stati reperiti i mezzi finanziari ma, piuttosto, in base alla **maturazione degli stati di avanzamento lavori negli anni successivi**.

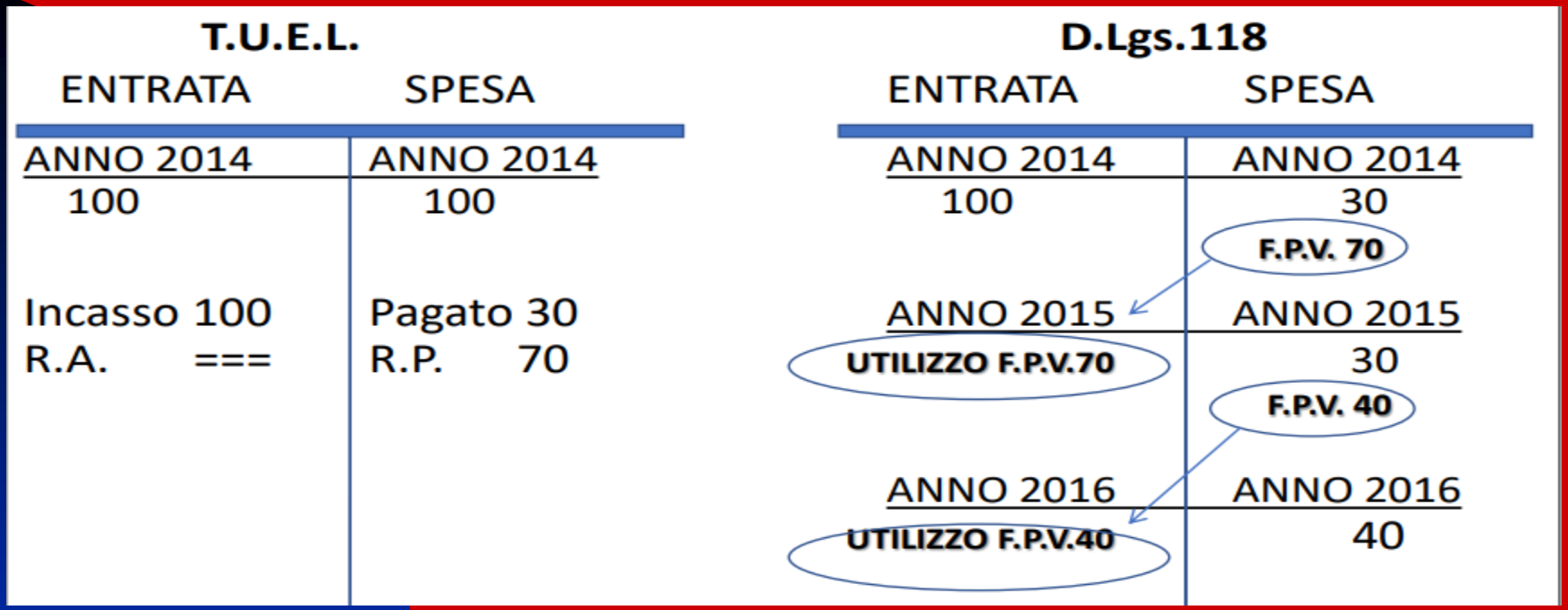
FPV = saldo finanziario alimentato con entrate già accertate che vanno a coprire obbligazioni passive già assunte, ma esigibili negli es. successivi

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Il nuovo principio si preoccupa in ogni caso di prevedere, al momento della progettazione dell'opera, di aver predisposto la copertura finanziaria per **tutto l'investimento**, pur senza registrare nello stesso anno l'impegno di spesa.

Esempio:

DIFFERENZE CON RILEVAZIONI ANTE D.LGS.118: *esempio*



- ante D.Lgs. 118/2011: accertamento=100; impegno = 100 pertanto avanzo = zero

col D.Lgs. 118/2011: accertamento=100; impegno = 30, pertanto avanzo = «apparentemente 70», ma poi occorre portare in detrazione la somma del FPV, pertanto = zero, ma con la differenza che **non** vengono esposti in bilancio residui passivi

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

BILANCIO DI PREVISIONE **ANNO N**			
ENTRATA		**SPESA**	
MUTUO	€ 100	OPERA X	€ 30 **(SAL)**
		FPV OPERA X	€ 70
	€ 100		€ 100

BILANCIO DI PREVISIONE **ANNO N+1**			
ENTRATA		**SPESA**	
SALDO **FPV**	€ 70	OPERA X	€ 50 **(SAL)**
		FPV OPERA X	€ 20
	€ 70		€ 70

BILANCIO DI PREVISIONE **ANNO N+2**			
ENTRATA		**SPESA**	
SALDO **FPV**	€ 20	OPERA X	€ 20 **(SAL)**
	€ 20		€ 20

Le somme imputate a FPV non vengono impegnate (***non diventano residui passivi***) e diventano a fine anno economie – e, poiché non devono "gonfiare" il risultato d'amministrazione, a questo fine, vengono portate in riduzione nel calcolo del risultato (segue il **PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**)

Il FPV è stato istituito per rappresentare contabilmente le spese che verranno imputate negli esercizi successivi (SAL); è lo strumento che rappresenta e misura la DISTANZA TEMPORALE fra acquisizione delle risorse ed effettivo impiego

FONDO CASSA	+
RESIDUI ATTIVI	+
RESIDUI PASSIVI	-
Fondo Pluriennale Vincolato	-
RISULTATO DI AMM/NE	

		GESTIONE		
		Residui	Competenza	TOTALE
Fondo cassa al 1° Gennaio				1.059.468,54
RISCOSSIONI	(+)	2.523.482,10	6.608.030,16	9.131.512,26
PAGAMENTI	(-)	1.847.708,53	7.247.829,57	9.095.538,10
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			1.095.442,70
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			1.095.442,70
RESIDUI ATTIVI	(+)	1.650.837,23	2.832.144,78	4.482.982,01
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze		0,00	0,00	0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	226.306,04	2.261.218,95	2.487.524,99
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			471.270,20
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			570.737,50
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE2016(A) (2)	(=)			**2.048.892,02**

Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre 2016

Parte accantonata		
Fondo svalutazione crediti al 31/12/2016		264.185,69
	Totale parte accantonata (B)	264.185,69
Parte vincolata		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		35.058,79
Vincoli derivanti da trasferimenti		0,00
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		145.521,70
Altri vincoli da specificare		17.500,00
	Totale parte vincolata (C)	198.080,49
Parte destinata agli investimenti		
	Totale parte destinata agli investimenti (D)	**847.840,64**

Attenzione al fatto che IL FPV viene portato a riduzione del risultato, con segno meno:

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

SCENDIAMO UN PO' PIU' NEI «PARTICOLARI NORMATIVI»:

Il nuovo sistema contabile
Art. 2 comma 1 del D. Lgs. 118/2011

*"Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui **affiancano, ai fini conoscitivi**, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la **rilevazione unitaria** dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale."*

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

CONTABILITÀ ECONOMICA

Tra le novità della riforma, c'è dunque **l'affiancamento** della contabilità economico-patrimoniale a quella finanziaria, caratteristica dei bilanci degli enti locali.

L'obiettivo è quello di arrivare a consolidare il bilancio degli enti con quelli delle società e degli organismi controllati e partecipati, in modo da rappresentare l'azione complessiva degli Enti.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Nell'ambito di tale sistema integrato, dunque, la contabilità economico-patrimoniale

a f f i a n c a

la

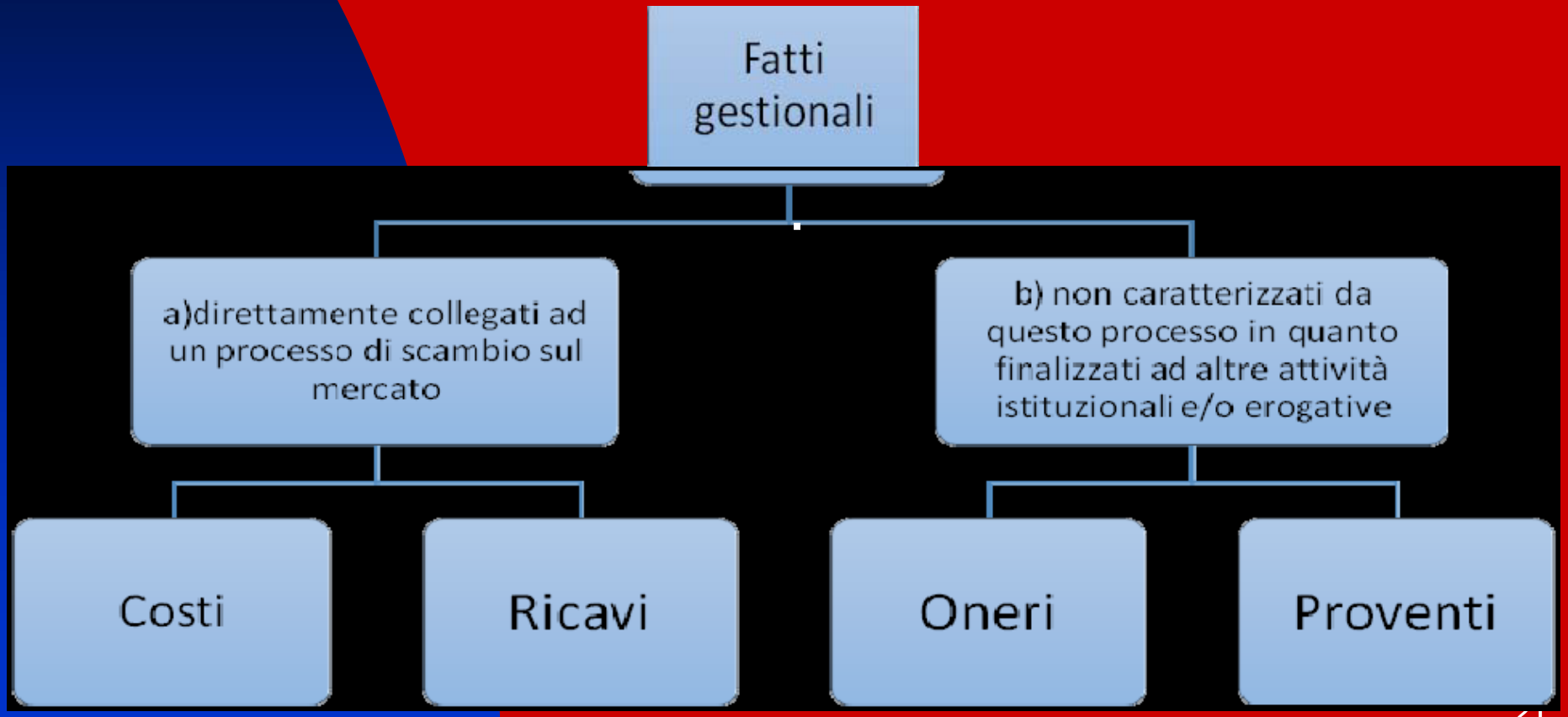
contabilità finanziaria

(che costituisce ancora il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria)

per rilevare i

costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle **transazioni** poste in essere da una amministrazione pubblica.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA



DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Modalità attuative

Gli enti locali devono garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale adottando il

piano dei conti integrato

di cui all'articolo 4 del D. Lgs. 118/2011.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale,
da affiancare a quella finanziaria,
non rappresenta una novità per gli ee.ll.

- *Viene però disciplinata la **modalità di attuazione** del "sistema contabile integrato", in grado cioè di **rilevare, contestualmente alla registrazione delle operazioni**, gli aspetti finanziari (autorizzatori) e quelli economico-patrimoniali*

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Importanza della "matrice di correlazione": struttura integrata nella quale le transazioni sono registrate nei tre livelli evitando riconciliazioni successive

(se non per le scritture di rettifica e assestamento di fine esercizio)

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Le novità

Si esclude, quindi, la possibilità di trarre le risultanze economico-patrimoniali della gestione

mediante la riclassificazione e la conciliazione

ex

post

dei risultati finanziari , come valeva in passato, mediante il c.d. «prospetto di conciliazione»

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

ciascuna voce del piano relativo alla contabilità finanziaria
viene correlata
alle corrispondenti voci del piano relativo alla contabilità economico-patrimoniale mediante
schemi di transizione
predisposti periodicamente
dal Dipartimento della RGS

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Ragioneria Generale dello Stato

Ragioneria Generale | Sistema delle Ragionerie | Attività Istituzionali | E-Government | Arch

Piano dei conti integrato

Intro | Documenti

Intro

Il piano dei conti integrato, costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali è unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche (con i necessari adeguamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti) e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

E' previsto solo per le amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria ed è stato elaborato in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica.
Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e, ove previsti, con gli articoli, è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione gli enti territoriali in contabilità finanziaria fanno riferimento anche al quinto livello del piano dei conti.

Sono di seguito consultabili le versioni aggiornate del piano dei conti integrato sperimentale delle Regioni e del piano dei conti integrato sperimentale degli Enti locali predisposte dal gruppo di lavoro bilanci, secondo le modalità previste dall'articolo 8, comma 4, del DPCM 28 dicembre 2011 concernente le modalità della sperimentazione e il piano dei conti integrato degli enti territoriali in contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 6 del decreto legislativo n 118 del 2011, integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

L'adozione del piano dei conti integrato di cui al citato allegato n. 6, può essere rinviata all' anno 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011.

Documenti

Matrice di correlazione 2022 (formato XLS - dimensione 1514 Kb)

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA -

Esempio tratto dalla matrice di correlazione (*è un file in excel formato da 20 colonne 3986 righe*):

					Piano economico				Piano patrimoniale				Piano patrimoniale (variazione della liquidità)			
Piano finanziario				Correlazione	Dare (COSTI)		Avere (RICAVI)		Dare (ATTIVO)		Avere (PASSIVO)		Dare (ATTIVO)		Avere (PASSIVO)	
MAC R	Liv	Voce	Codice finale	Descrizione EVENTO	Codice voce	Voce	Codice voce	Voce	Codice voce SP - DARE	Voce SP - DARE	Codice voce SP - AVERE	Voce SP - AVERE	Codice voce SP Liq - DARE	Voce SP Liq - DARE	Codice voce SP Liq - AVERE	Voce SP Liq - AVERE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000													
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000													
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000													
E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000													
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001				1.1.1.01.06.001	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	1.3.2.01.01.01.006	Crediti da riscossione Imposta municipale propria			1.3.4	Disponibilità liquide	1.3.2.01.01.01.006	Crediti da riscossione Imposta municipale propria

Il Piano dei conti integrato

La previsione di un piano dei conti integrato (*capace cioè di conciliare in se' gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali della gestione degli enti in contabilità finanziaria*) comune a tutta la P.A. (*un unico sistema di conti applicabile a tutti gli enti in contabilità finanziaria*) è finalizzata alla riduzione ad un solo schema classificatorio delle entrate e delle spese poste in essere da tutti gli enti, permettendo così di superare le difficoltà in sede di consolidamento e di analisi dei dati di finanza pubblica.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Obiettivi
(punto 1 principio contabile della comp. eco-patrim.)

- permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;

- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;

- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;

VALENZA «PURAMENTE» CONOSCITIVA DEL CONTO ECONOMICO E DEL CONTO DEL PATRIMONIO:

«E' probabile che il fondo di dotazione negativo corrisponda ad un rilevante importo negativo del risultato di amministrazione. Considerato che l'articolo 2, commi 1 e 2, del presente decreto (*D. Lgs. 118/2011 n.d.r.*) prevede l'adozione della contabilità economico patrimoniale a fini conoscitivi, l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali in contabilità finanziaria non disciplina le modalità di ripiano del deficit patrimoniale. Ma proprio la funzione conoscitiva della contabilità economico patrimoniale impone al Consiglio e alla Giunta di valutare con attenzione le cause di tale grave criticità, per verificare se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, garantiscono anche la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli, di ripianare il deficit patrimoniale. Altrimenti, l'ente è tenuto ad assumere le iniziative necessarie per riequilibrare la propria situazione patrimoniale, e per fronteggiare tempestivamente le proprie passività>>.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

I risultati (economico e patrimoniale) hanno pertanto valore «segnaletico» … concorrono per scongiurare il rischio di DISAVANZI LATENTI ….. O per capire quali soluzioni vi possano essere per ripianare i disavanzi (l'Ente dotato di buon patrimonio potrebbe anche decidere di valorizzarlo/alienarlo, prendendo le giuste mosse dall'analisi del conto del patrimonio; talvolta il patrimonio non è adeguatamente rappresentato in bilancio: non tanto per la valorizzazione dei beni demaniali (per definizione non alienabili), ma di qelli patrimoniali (esempio: reti distribuzione gas…).

Richiamo delle situazione di squilibrio FINANZIARIO degli Enti:

- DISAVANZO (ART. 188 TUEL) - Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura.

- - DEFICITARIETA' STRUTTURALE (ART. 242 TUEL) - Sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Sono soggetti a controllo centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi (costo servizi a domanda individuale= almeno il 36%; acquedotto= almeno l'80%; rifiuti = copertura integrale con tariffa).

- «PRE-DISSESTO» (ART. 243-BIS TUEL) – Riequilibrio finanziario pluriennale - Squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario.

- «DISSESTO» (ART. 244 TUEL) – l'Ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'articolo 193/194.

FINALMENTE, FATTE TUTTE QUESTE NECESSARIE PREMESSE, SI GIUNGE ALLA DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Definizione
(punto 17 principi generali o postulati)

- *<<La competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.>>*

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Nel primo caso
(processo di scambio: COSTI/RICAVI)

- la competenza economica dei **costi** e dei **ricavi** è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) *"…l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali* ***operazioni si riferiscono*** *e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)."*

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Nel secondo caso (processo di erogazione: proventi/oneri)
– Proventi -

Le risorse finanziarie rese disponibili per le **attività istituzionali** dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la **manifestazione finanziaria** e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate (tributi in autoliquidazione: si imputano per cassa).

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

ECCEZIONE

*i **trasferimenti (ATTIVI, cioè ottenuti dall'Ente) a destinazione vincolata** (correnti e in c/capitale) sono imputati in funzione della copertura degli oneri a cui sono destinati.*

Quindi trasferimenti attivi a destinazione vincolata:
- *correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati;*
- *in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, sono imputati, per un importo proporzionale all'onere finanziato, negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento).*

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

***Altre rilevazioni** (integrazione, rettifica e completamento), non rilevate in contabilità finanziaria*

a) le **quote di ammortamento** relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;

b) le eventuali quote di **accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri (**l'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione);

DEFIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Altre rilevazioni
(integrazione, rettifica e completamento)

c) le **perdite su crediti e gli accantonamenti** al fondo svalutazione crediti;

d) le **rimanenze** iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;

e) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai **ratei e risconti attivi e passivi** di competenza economica dell'esercizio;

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Altre rilevazioni
(integrazione, rettifica e completamento)

f) le **variazioni patrimoniali** relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza
(ad esempio **sopravvenienze** e **insussistenze**)

Non si dimentichi, invece, che la scelta normativa in ambito privatistico di eliminazione della sezione straordinaria del Bilancio risponde principalmente all'esigenza di garantire una maggiore omogeneità dei bilanci, in quanto, di frequente, la distinzione tra gestione ordinaria e straordinaria era lasciata alle valutazioni del redattore del bilancio, e di allineare la normativa con quella dei principi contabili internazionali.

DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Norma di chiusura (rinvio)
Punto 8 del principio contabile

per quanto non specificatamente previsto nel documento, valgono gli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e i principi contabili emanati dall'OIC.

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Ma quale momento della contabilità finanziaria bisogna prendere in considerazione ai fini della misurazione?

Quale fase dell'entrata e della spesa rileva ai fini della registrazione economico-patrimoniale?

MEMO:

A R E E

Le fasi delle entrate	*Le fasi delle spese*	
1) previsione	*1) previsione*	Area della previsione
2) accertamento	*2) impegno*	Area della competenza finanziaria – diritti/obblighi
	3) liquidazione	
3) riscossione	*4) ordinazione* *(fase interna)*	Area della cassa
4) versamento *(fase eventuale)*	*5) pagamento*	

Delta = economie o diseconomie; (disecon. di spesa non sono ammesse)

Delta = residui

IL SISTEMA INFORMATIVO – il ciclo finanziario dell'ENTRATA -

1- Previsione)

2- Accertamento (fase di diritto – *avvio del ciclo finanziario*):
momento in cui si acquista il diritto a riscuotere
una certa somma. L'accertamento, in quanto diritto
a riscuotere, genera, allorche' contabilizzato,
un credito (flusso monetario in entrata);

3. Riscossione (fase di fatto – *conclusione del ciclo finanziario*):
atto materiale della riscossione degli importi accertati
Non e' possibile riscuotere somme non accertate

4. Versamento, (*quando vi fosse un eventuale incaricato alla riscossione*)

Articolo 178 TUEL: Fasi dell'entrata.
1. Le fasi di gestione delle entrate sono l'accertamento, la riscossione ed il versamento.

IL SISTEMA INFORMATIVO – il ciclo finanziario della SPESA -

1- **Previsione**
2- Impegno
(fase di diritto – *avvio del processo finanziario*):
atto unilaterale che, di norma, si assume a seguito di una obbligazione giuridicamente perfezionata.
L'impegno, in quanto obbligo giuridico a pagare, presuppone il formarsi di una obbligazione
(*ad esempio, stipula di un contratto*): determinazione della somma da pagare; individuazione del soggetto creditore; indicazione della ragione del debito; costituzione del vincolo sullo stanziamento di bilancio);

3- Liquidazione - Con la liquidazione si determina la somma certa e liquida da corrispondere al debitore nei limiti dell'ammontare dell'impegno assunto
La determinazione della somma da pagare deve essere comprovata da appositi atti e documenti
(*ad esempio, dalla emissione di fattura da parte del fornitore*)
4- Ordinazione
5- Pagamento
(fase di fatto – *conclusione del ciclo finanziario*):
esborso delle somme in precedenza impegnate
Non e' possibile pagare somme non impegnate

Articolo 182 TUEL: Fasi della spesa
1. Le fasi di gestione della spesa sono l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento

Residui

Le diverse dinamiche
della gestione di **competenza**
e di **cassa**
generano
variazioni positive (**residui attivi**)
o negative (**residui passivi**)

Residui attivi

Tutte le entrate accertate, ma non riscosse, entro il termine di un esercizio finanziario (crediti ancora da riscuotere a fine esercizio – elementi attivi del patrimonio aziendale)

Ad esempio:

Entrate accertate nell'esercizio t:	€ 600
di cui: Entrate incassate nell'esercizio t:	€ 540
Residui attivi formatisi nell'esercizio t:	€ 60

Diverso è il caso delle entrate iscritte nel bilancio (previsione definitiva) ma non accertate a fine esercizio (**minori accertamenti**)

Residui passivi

Tutte le spese impegnate, ma non pagate, entro il termine dell'esercizio (debiti ancora da pagare – elemento passivo del patrimonio aziendale)

Ad esempio:

Spese impegnate nell'esercizio t: *€ 500*

di cui: pagate nell'esercizio t: *€ 450*

Residui passivi formatisi nell'esercizio t: *€ 50*

Diverso è il caso delle spese iscritte in bilancio che, al termine dell'esercizio, per quanto previste, non sono ancora state impegnate (**economie di spesa**)

Saldo del bilancio di competenza (detto anche RISULTATO DI GESTIONE)

Il **confronto algebrico** tra gli accertamenti e gli impegni pone in evidenza il seguente **risultato** (o saldo):

- **avanzo finanziario di competenza previsto**,
  per: accertamenti previsti > impegni previsti
- **disavanzo finanziario di competenza previsto**,
  per: accertamenti previsti < impegni previsti
- **pareggio finanziario di competenza previsto**,
  per: accertamenti previsti = impegni previsti

Risultato di amministrazione

- Il "**risultato finanziario di amministrazione**" è invece dato dalla seguente somma algebrica:

  fondo di cassa (denaro che si trova in cassa alla fine dell'esercizio di cui vogliamo determinare il risultato di amministrazione)

  + residui attivi

  – residui passivi

- (di tutti, non solo di quelli formatisi durante l'esercizio considerato)

Articolo 186 TUEL: Risultato contabile di amministrazione. 1. Il risultato contabile di amministrazione è ..... pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. ***Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio***

Risultato di amministrazione

Esprime la **situazione finanziaria** a fine esercizio dell'Az.Pubbl.Locale, la quale può documentare:

- un **avanzo di amministrazione**,
  per: fondo di cassa + residui attivi > residui passivi
- un **disavanzo di amministrazione**,
  per: fondo di cassa + residui attivi < residui passivi
- un **pareggio di amministrazione**,
  per: fondo di cassa + residui attivi = residui passivi

In formule

Entrate accertate ed incassate nell'esercizio + Residui attivi incassati nell'esercizio
= Incassi di competenza e residui

Uscite impegnate e pagate nell'esercizio + Residui passivi pagati nell'esercizio
= Pagamenti di competenza e residui

Incassi di competenza e residui – Pagamenti di competenza e residui

---

= **Risultato di cassa dell'esercizio** (flusso monetario netto)

Fondo di cassa iniziale + Risultato di cassa dell'esercizio
= **Fondo finale di cassa** (stock di cassa finale)

Fondo finale di cassa + totale dei residui attivi – totale dei residui passivi
= **Risultato di amministrazione**

Il risultato di amministrazione

N.B. – N.B. - Il risultato di amministrazione e' una grandezza finanziaria stock, determinata dalla somma algebrica di altre grandezze stock.

Il suo ammontare, pertanto, rappresenta la "situazione finanziaria" ad un dato momento della vita dell'Ente, e non l'effetto che le entrate e le uscite relative ad un esercizio hanno prodotto sulla situazione finanziaria aziendale

Il risultato di amministrazione non puo' essere visto come l'"equivalente pubblicistico dell'utile civilistico"!!!! Non è una grandezza economica e, al contempo, non è una grandezza finanziaria rappresentativa di un flusso.

Il risultato di amministrazione

«FATTURATO E' VANITA',
UTILE E' REALTA',
CASSA E' VERITA'»

Un risultato di amministrazione positivo puo' "coesistere" con un peggioramento della situazione finanziaria?

LA CORRETTA INTEPRETAZIONE DI UNA POSSIBILE CIRCOSTANZA:

AVANZO, ANCHE SIGNIFICATIVO, MA FONDO CASSA RIDOTTO OD ADDIRITTURA NEGATIVO

Le due grandezze devono essere vicine …. Se cio' non accade significa: lentezza di riscossione (=elevati residui attivi) oppure .. residui attivi «non genuini» ….

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Riprendiamo il tema della misurazione del risultato economico:
ancorché non univoca, il principio contabile fissa una regola generale:

Entrata finanziaria - ACCERTAMENTO

Spesa finanziaria - LIQUIDAZIONE

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

I ricavi sono rilevati unitamente
all'accertamento
delle entrate dei primi tre titoli di bilancio e dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale

I costi sono rilevati al momento
della liquidazione
delle spese del titolo I di bilancio, salvo che per i trasferimenti correnti, in c/capitale e i contributi agli investimenti, per i quali si fa riferimento all'impegno.

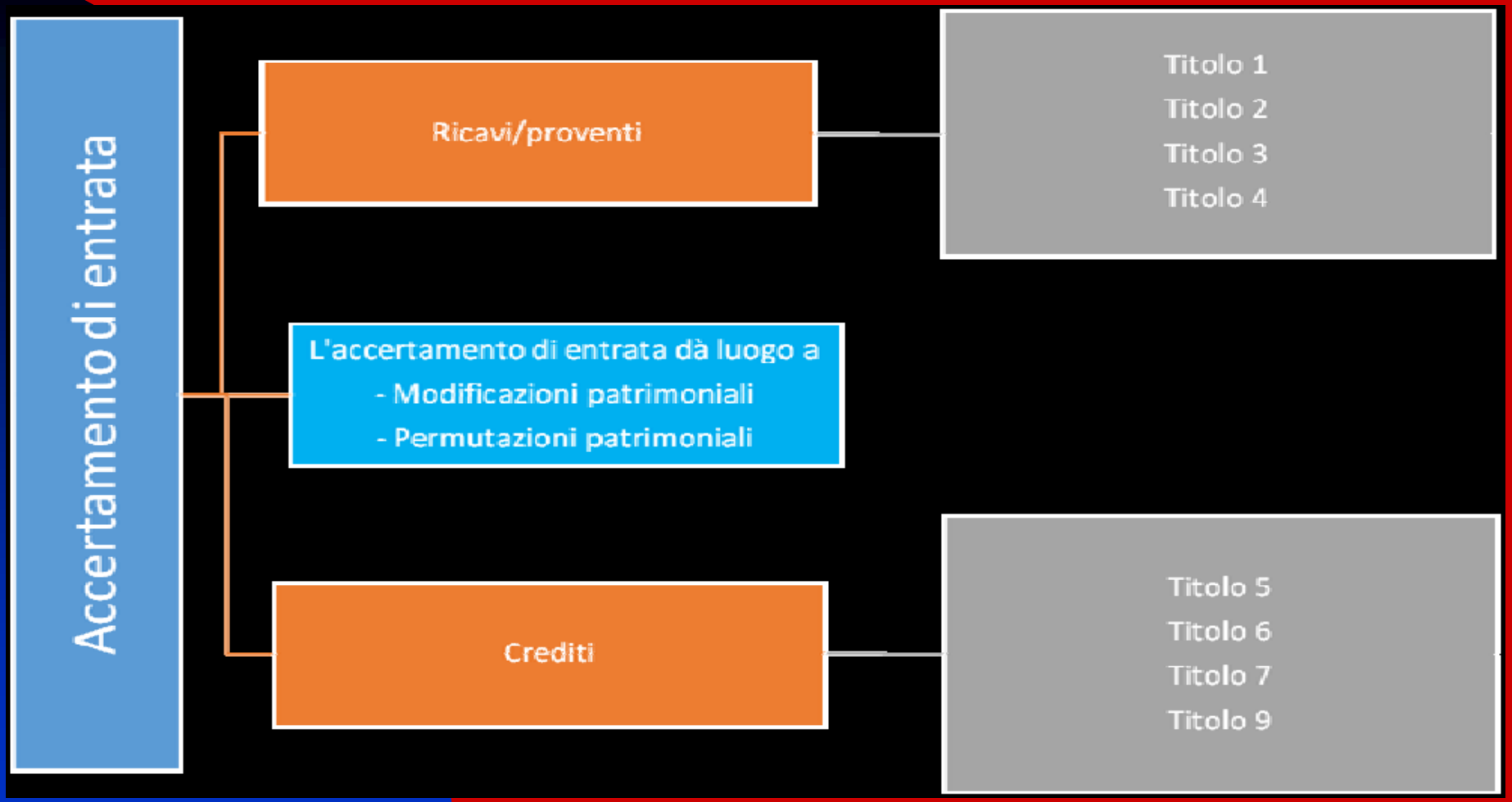
LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Eccezioni per le ENTRATE

• nelle fattispecie sotto indicate, l'accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi trattandosi di operazioni misuratrici di permutazioni patrimoniali:

titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria",
• titolo 6 "Accensione di prestiti",
• titolo 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere"
• titolo 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro",
+
• le entrate e le spese relative al credito IVA

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO



Tit. 5 = E da riduz. att. finanz; Tit. 6 = E da accens. prestiti;
Tit. 7 = E. da anticipaz. Tesoriere; Tit. 9 = E. per partite di giro

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

PER LE SPESE:

Come detto, la rilevazione di costi ed oneri avviene all'atto della liquidazione, definita ai sensi del co.1, art. 184 tuel, sarebbe a dire nel momento in cui:

"*in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto*"

LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Eccezioni per le SPESE

- titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”,
- titolo 4 “Rimborso Prestiti”,
- titolo 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere”
- titolo 7 “Uscite per conto terzi e partite di giro”

+

- le spese relative al debito IVA

i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale);

In corrispondenza dell’**IMPEGNO si ha la rilevazione solo di debiti**

I COMPONENTI DEL CONTO ECONOMICO

Articolo 229 TUEL:
Conto economico.

1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e rileva il risultato economico dell'esercizio.

2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

L'AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE ARMONIZZATA E SUCCESSIVE SEMPLIFICAZIONI:

QUANDO?

ART. 227 TUEL (testo ancora vigente):

"Nelle more dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale, gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'art. 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato".

ART. 232 TUEL (vecchio testo):

"Gli EE.LL. con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017".

Il comma 831 della Legge 145/2018 *(“*All’articolo 233-bis, comma 3 del TUEL, in tema di Bilancio consolidato, le parole: « fino all’esercizio 2017 » sono soppresse”) ***abolisce l’obbligo di redazione del bilancio consolidato a carico dei Comuni fino a 5.000 abitanti;***

successivamente, in accoglimento di una proposta emendativa dell’ANCI, con l’art. 15 -quater del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, *il legislatore ha previsto che i suddetti comuni* «**possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all’esercizio 2019**>>***.***

Piccoli comuni e situazione patrimoniale:

ancora, *comma poi modificato dall'art. 57, comma 2-ter, lettere a) e b), della legge n. 157 del 19.12.2019:*

«Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale»

- la possibilità di allegare al Rendiconto (2019) una situazione patrimoniale semplificata, da redigersi con un prospetto excel pubblicato sul sito ARCONET;

- cio' presuppone comunque un inventario aggiornato, per la cui predisposizione il termine era fissato al 31.12.2021;

Piccoli comuni e situazione patrimoniale:

Le semplificazioni:

- Niente conto economico
- Facoltatività rilevazione ratei e risconti (è però raccomandata la rilevazione dei contributi agli investimenti);
- Facoltatività rilevazione riserve disponibili del patrimonio netto e del risultato di amministrazione.
-

CONTO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO

	CONTO ECONOMICO	2020	2019
	A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE		
1	Proventi da tributi	10.135.798,27	11.070.275,00
2	Proventi da fondi perequativi	3.868.069,92	3.878.872,83
3	**Proventi da trasferimenti e contributi**	3.061.483,42	1.317.510,40
a	*Proventi da trasferimenti correnti*	3.030.872,74	1.114.265,66
b	*Quota annuale di contributi agli investimenti*	30.610,68	203.244,74
c	*Contributi agli investimenti*	0,00	0,00
4	**Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici**	1.480.548,69	1.811.322,98
a	*Proventi derivanti dalla gestione dei beni*	157.752,50	82.951,32
b	*Ricavi della vendita di beni*	170.000,00	170.000,00
c	*Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi*	1.152.796,19	1.558.371,66
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0,00	0,00
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0,00	0,00
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0,00	0,00
8	Altri ricavi e proventi diversi	1.233.015,38	2.016.555,72
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	**19.778.915,68**	**20.094.536,93**

CONTO ECONOMICO

	B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE		
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	0,00	0,00
10	Prestazioni di servizi	10.691.283,80	11.028.986,10
11	Utilizzo beni di terzi	0,00	0,00
12	Trasferimenti e contributi	1.132.443,46	883.149,70
a	*Trasferimenti correnti*	1.025.120,05	782.585,38
b	*Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.*	107.323,41	100.564,32
c	*Contributi agli investimenti ad altri soggetti*	0,00	0,00
13	Personale	4.381.944,05	4.508.961,56
14	Ammortamenti e svalutazioni	1.671.449,09	1.721.370,45
a	*Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali*	26.644,22	7.945,30
b	*Ammortamenti di immobilizzazioni materiali*	1.049.667,97	1.043.216,29
c	*Altre svalutazioni delle immobilizzazioni*	0,00	0,00
d	*Svalutazione dei crediti*	595.136,90	670.208,86
	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)		
15		0,00	0,00
16	Accantonamenti per rischi	0,00	0,00
17	Altri accantonamenti	19.117,08	0,00
18	Oneri diversi di gestione	26.257,28	79.465,17
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	**17.922.494,76**	**18.221.932,98**
	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)	**1.856.420,92**	**1.872.603,95**

CONTO ECONOMICO

	CONTO ECONOMICO	2020	2019
	C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI		
	Proventi finanziari		
19	Proventi da partecipazioni	0,00	0,00
a	*da società controllate*	0,00	0,00
b	*da società partecipate*	0,00	0,00
c	*da altri soggetti*	0,00	0,00
20	Altri proventi finanziari	0,00	148.171,71
	Totale proventi finanziari	0,00	148.171,71
	Oneri finanziari		
21	Interessi ed altri oneri finanziari	540.714,85	725.111,36
a	*Interessi passivi*	540.714,85	725.111,36
b	*Altri oneri finanziari*	0,00	0,00
	Totale oneri finanziari	540.714,85	725.111,36
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)	-540.714,85	-576.939,65
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE		
22	Rivalutazioni	0,00	0,00
23	Svalutazioni	0,00	0,00
	TOTALE RETTIFICHE (D)	**0,00**	**0,00**

CONTO ECONOMICO

	E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI		
24	Proventi straordinari	3.227.120,58	1.450.954,96
a	*Proventi da permessi di costruire*	200.837,80	200.000,00
b	*Proventi da trasferimenti in conto capitale*	167.086,86	0,00
c	*Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo*	2.402.328,83	1.161.338,10
d	*Plusvalenze patrimoniali*	389.538,04	0,00
e	*Altri proventi straordinari*	67.329,05	89.616,86
	Totale proventi straordinari	**3.227.120,58**	**1.450.954,96**
25	Oneri straordinari	1.993.158,93	1.438.303,32
a	*Trasferimenti in conto capitale*	0,00	0,00
b	*Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo*	1.993.158,93	1.001.021,36
c	*Minusvalenze patrimoniali*	0,00	0,00
d	*Altri oneri straordinari*	0,00	437.281,96
	Totale oneri straordinari	**1.993.158,93**	**1.438.303,32**
	TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)	**1.233.961,65**	**12.651,64**
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)	**2.549.667,72**	**1.308.315,94**
26	Imposte (*)	0,00	0,00
27	**RISULTATO DELL'ESERCIZIO**	**2.549.667,72**	**1.308.315,94**

I COMPONENTI DEL CONTO ECONOMICO

ALIQUOTE DI AMMORTAMENTO:
sono aliquote minime …

Tipologia beni	***Coefficiente annuo***	***Tipologia beni***	***Coefficiente annuo***
Mezzi di trasporto stradali leggeri	20%	*Equipaggiamento e vestiario*	20%
Mezzi di trasporto stradali pesanti	10%		
Automezzi ad uso specifico	10%	*Materiale bibliografico*	5%
Mezzi di trasporto aerei	5%	*Mobili e arredi per ufficio*	10%
Mezzi di trasporto marittimi	5%	*Mobili e arredi per alloggi e pertinenze*	10%
Macchinari per ufficio	20%	*Mobili e arredi per locali ad uso specifico*	10%
Impianti e attrezzature	5%	*Strumenti musicali*	20%
Hardware	25%	*Opere dell'ingegno – Software prodotto*	20%
Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale	2%		

Fabbricati demaniali: 2%, altri beni demaniali 3%; beni immateriali 3%

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

Articolo 230 TUEL:
Lo stato patrimoniale e conti patrimoniali speciali
1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

3. Gli enti locali includono nello stato patrimoniale i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.

4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

		STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	2020	2019
		A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	0,00	0,00
		TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	**0,00**	**0,00**
		B) IMMOBILIZZAZIONI		
I		*Immobilizzazioni immateriali*		
	1	Costi di impianto e di ampliamento	0,00	0,00
	2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0,00	0,00
	3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	0,00	0,00
	4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0,00	0,00
	5	Avviamento	0,00	0,00
	6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	0,00	0,00
	9	Altre	98.631,58	31.781,22
		Totale immobilizzazioni immateriali	**98.631,58**	**31.781,22**
		Immobilizzazioni materiali (3)		
II	1	Beni demaniali	**5.865.870,51**	**5.754.913,76**
	1.1	Terreni	1.224.731,61	1.139.497,01
	1.2	Fabbricati	272.882,71	204.010,46
	1.3	Infrastrutture	4.368.256,19	4.411.406,29
	1.9	Altri beni demaniali	0,00	0,00
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	**32.950.027,14**	**33.371.078,67**
	2.1	Terreni	187.337,00	187.337,00
	a	*di cui in leasing finanziario*	*0,00*	*0,00*
	2.2	Fabbricati	32.201.604,67	32.509.721,33
	a	*di cui in leasing finanziario*	*0,00*	*0,00*
	2.3	Impianti e macchinari	28.585,09	30.967,55
	a	*di cui in leasing finanziario*	*0,00*	*0,00*
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali	176.537,31	191.004,61
	2.5	Mezzi di trasporto	13.131,76	12.095,46
	2.6	Macchine per ufficio e hardware	0,00	2.630,25
	2.7	Mobili e arredi	340.722,93	435.214,09
	2.8	Infrastrutture	0,00	0,00
	2.99	Altri beni materiali	2.108,38	2.108,38
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	468.462,76	268.880,74
		Totale immobilizzazioni materiali	**39.284.360,41**	**39.394.873,17**

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

IV		*Immobilizzazioni Finanziarie (1)*		
	1	Partecipazioni in	**10.894.120,42**	**10.840.938,92**
	a	*imprese controllate*	1.416.242,00	1.407.597,00
	b	*imprese partecipate*	1.352.336,22	1.307.799,72
	c	*altri soggetti*	8.125.542,20	8.125.542,20
	2	Crediti verso	**378.437,70**	**378.437,70**
	a	altre amministrazioni pubbliche	378.437,70	378.437,70
	b	*imprese controllate*	0,00	0,00
	c	*imprese partecipate*	0,00	0,00
	d	*altri soggetti*	0,00	0,00
	3	Altri titoli	0,00	0,00
		Totale immobilizzazioni finanziarie	**11.272.558,12**	**11.219.376,62**
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	**50.655.550,11**	**50.646.031,01**

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

		STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	2020	2019
		C) ATTIVO CIRCOLANTE		
I		*Rimanenze*	0,00	0,00
		Totale rimanenze	**0,00**	**0,00**
II		*Crediti (2)*		
	1	Crediti di natura tributaria	**9.685.940,99**	**6.462.428,14**
	a	*Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità*	0,00	0,00
	b	*Altri crediti da tributi*	9.509.228,32	6.253.027,52
	c	*Crediti da Fondi perequativi*	176.712,67	209.400,62
	2	Crediti per trasferimenti e contributi	**2.520.049,66**	**1.729.453,85**
	a	*verso amministrazioni pubbliche*	2.268.549,66	1.457.526,48
	b	*imprese controllate*	0,00	0,00
	c	*imprese partecipate*	0,00	0,00
	d	*verso altri soggetti*	251.500,00	271.927,37
	3	Verso clienti ed utenti	1.257.276,02	2.189.395,56
	4	Altri Crediti	**533.913,99**	**3.130.766,36**
	a	*verso l'erario*	1.841,00	3.394,00
	b	*per attività svolta per c/terzi*	10.664,38	12.251,34
	c	*altri*	521.408,61	3.115.121,02
		Totale crediti	**13.997.180,66**	**13.512.043,91**

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

III		*Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi*		
	1	Partecipazioni	0,00	0,00
	2	Altri titoli	0,00	0,00
		Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	**0,00**	**0,00**
IV		*Disponibilità liquide*		
	1	Conto di tesoreria	3.459.247,12	0,00
	a	*Istituto tesoriere*	3.459.247,12	0,00
	b	*presso Banca d'Italia*	0,00	0,00
	2	Altri depositi bancari e postali	28.231,32	37.668,27
	3	Denaro e valori in cassa	0,00	0,00
	4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0,00	0,00
		Totale disponibilità liquide	3.487.478,44	37.668,27
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	17.484.659,10	13.549.712,18
		D) RATEI E RISCONTI		
	1	Ratei attivi	0,00	0,00
	2	Risconti attivi	0,00	0,00
		TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	**0,00**	**0,00**
		TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	68.140.209,21	64.195.743,19

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

		STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)	2020	2019
		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	9.473.467,47	9.473.467,47
II		Riserve	**21.005.865,86**	**19.398.031,41**
	a	*da risultato economico di esercizi precedenti*	-343.241,26	-1.540.600,45
	b	*da capitale*	0,00	0,00
	c	*da permessi di costruire*	13.212.300,15	12.965.963,14
	d	*riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali*	5.865.870,51	5.754.913,76
	e	*altre riserve indisponibili*	2.270.936,46	2.217.754,96
III		Risultato economico dell'esercizio	2.549.667,72	1.308.315,94
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	**33.029.001,05**	**30.179.814,82**
		B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
	1	Per trattamento di quiescenza	0,00	0,00
	2	Per imposte	0,00	0,00
	3	Altri	1.236.658,43	0,00
		TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	**1.236.658,43**	**0,00**
		C)TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	0,00	0,00
		TOTALE T.F.R. (C)	**0,00**	**0,00**

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

		D) DEBITI (1)		
	1	Debiti da finanziamento	**17.676.762,23**	**19.706.650,97**
	a	*prestiti obbligazionari*	0,00	0,00
	b	*v/ altre amministrazioni pubbliche*	0,00	0,00
	c	*verso banche e tesoriere*	0,00	664.771,43
	d	*verso altri finanziatori*	17.676.762,23	19.041.879,54
	2	Debiti verso fornitori	6.464.401,40	5.914.159,22
	3	Acconti	0,00	0,00
	4	Debiti per trasferimenti e contributi	**981.341,95**	**566.417,79**
	a	*enti finanziati dal servizio sanitario nazionale*	0,00	0,00
	b	*altre amministrazioni pubbliche*	981.341,95	566.417,79
	c	*imprese controllate*	0,00	0,00
	d	*imprese partecipate*	0,00	0,00
	e	*altri soggetti*	0,00	0,00
	5	Altri debiti	**2.137.920,66**	**2.474.805,81**
	a	*tributari*	35.339,34	19.381,07
	b	*verso istituti di previdenza e sicurezza sociale*	0,00	0,00
	c	*per attività svolta per c/terzi (2)*	0,00	0,00
	d	*altri*	2.102.581,32	2.455.424,74
		TOTALE DEBITI (D)	**27.260.426,24**	**28.662.033,79**
		E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI		
I		Ratei passivi	0,00	0,00
II		Risconti passivi	**6.614.123,49**	**5.353.894,58**
	1	Contributi agli investimenti	**5.775.498,68**	**4.770.412,98**
	a	da altre amministrazioni pubbliche	5.775.498,68	4.770.412,98
	b	da altri soggetti	0,00	0,00
	2	Concessioni pluriennali	838.624,81	583.481,60
	3	Altri risconti passivi	0,00	0,00
		TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	**6.614.123,49**	**5.353.894,58**
		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	**68.140.209,21**	**64.195.743,19**

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

Criteri di valutazione di alcune poste:

A T T I V O

- **Patrimonio immobiliare e terreni**: costo di acquisto o catastale se non disponibile (con ricalcolo del fondo ammortamento)
- **Beni mobili e patrimonio librario**: ricognizione inventariale (non devono essere ricompresi i valori completamente ammortizzati)
- **Immobilizzazioni Finanziarie**: valore di acquisizione (considerare eventuali perdite durevoli di valore)
- **Crediti**: verificare l'effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario. Valutazione al netto del FSC

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

Iscrizione in bilancio dei beni – criteri di valutazione
COMMISSIONE ARCONET: Il principio 9.3 criteri di valutazione prevede : ATTIVO a) "Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà" :è iscritto al costo di acquisto (...) ovvero, se non disponibile, al valore catastale." Per i beni per i quali non vi è nè costo di acquisto né valore catastale (a titolo di esempio non esaustivo: aree urbane cat. F/1, terreni classificati come relitti stradali o parco pubblico, cimiteri, ecc. ecc.) quale criterio si utilizza? Vanno valorizzati a zero?

Risposta della Commissione Arconet: in analogia con quanto previsto dal principio 6.1.2, per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito, se non è disponibile nè costo di acquisto né valore catastale è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente/sindaco dell'ente medesimo.
Non si concorda con la proposta di conservare la valutazione fatta in ossequio del DL 77/95 che, nei casi in cui non esisteva il costo o il valore catastale, ha consentito di valutare i beni demaniali e i terreni acquisiti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo.

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

P A S S I V O

- Debiti di funzionamento: verificare effettiva sussistenza a seguito di riaccertamento straordinario
- Debiti finanziari: finanziamenti contratti e incassati non ancora rimborsati (compresi quelli imputati su esercizi futuri)

• Patrimonio Netto

- Fondo di dotazione: differenza tra attivo e passivo (scomparsa la voce “netto da beni demaniali”), al netto del valore attribuito alle riserve

Patrimonio Netto

Con la pubblicazione in G.Uff. 221/2021 del 13^ correttivo sull'armonizzazione contabile con D.M. 1 sett. 2021, si evidenzia che:

- le riserve DISPONIBILI sono costituite da: rivalutazione dei beni; le riserve da permessi di costruire sono rappresentate dalle entrate a tal titolo al netto delle somme destinate al finanziamento delle spese correnti o al finanziamento delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile;
- quelle INDISPONIBILI sono la parte del patrimonio a garanzia dei beni demaniali e culturali;

Dal 2021 dovrà essere data informativa nella Relazione sulla gestione sulle cause che abbiano determinato formazione di PERDITE D'ESERCIZIO, DANDO NOTIZIA DELLE MODALITA' DI COPERTURA (UNICA POSSIBILITA' L'UTILIZZO DI RISERVE DISPONIBILI – se insufficienti: rinvio a nuovo – NESSUN OBBLIGO DI RIPIANAMENTO

- nessuna sottolineatura particolare se la perdita derivasse dal peso degli ammortamenti; diverso se fosse conseguenza di insussistenze dell'attivo o di svalutazione dei crediti.

GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

OSSERVAZIONI:

- **Per i permessi di costruire non e' previsto il ≪ricavo pluriennale≫ o risconto passivo come per i contributi agli investimenti.**
- **Questo comporta che ogni anno il risultato dell'esercizio non coincidera' mai con la differenza tra patrimonio finale e patrimonio iniziale.**

E' come se gli enti facessero un aumento di capitale sociale tutti gli anni per la quota di oneri di urbanizzazione che finanzia la spesa di investimento.

.FONDI RISCHI ED ONERI

- **Si tratta di una novita' assoluta**

(a questo proposito, si sottolinea, anche per gli aspetti trattati piu' oltre in tema di controllo sulle società partecipate, l'obbligo di accantonare – nel bilancio finanziario – un fondo vincolato pari alle perdite non immediatamente ripianate delle società partecipate – art. 21 D. Lgs. 175/2016)

“SIAMO IN VIAGGIO”: ULTERIORE EVOLUZIONE VERSO UN MODELLO BASATO SOLO SULLA CONTABILITA’ ECONOMICO-PATRIMONIALE

SVOLTA EPOCALE, a fronte di EE.LL. permeati dalla cultura della contabilità finanziaria

L’U.E., CON DIRETTIVA 85/2011 ha introdotto l’obbligo per tutti i paesi di ADOTTARE SISTEMI DI CONTABILITA’ BASATI SU UN SET COMUNE DI PRINCIPI in modo da garantire l’armonizzazione dei bilanci – sono gli EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), che delineano un sistema contabile basato sull’uso della PARTITA DOPPIA quasi del tutto sovrapponibile a quello privatistico

DAL 2025 TUTTE LE P.A. DOVRANNO RIFERIRSI ESCLUSIVAMENTE A QUESTO TIPO DI SISTEMA CONTABILE

“SPIGOLATURE IN TEMA DI GESTIONE PATRIMONIALE”

NELL’ANALISI DEL CONTO DEL PATRIMONIO, si assiste talvolta alla mancata espressione di valori importanti: ad es. il valore delle reti del GAS

La gestione del debito di un ente locale deve essere necessariamente analizzata all’interno di equilibri patrimoniali:

Le agenzie di rating assegnano un ruolo importante alla valutazione del rapporto:

$$X = \frac{\text{stock debito di finanziamento}}{E\ (\text{Tit } 1+2+3)}$$

Individuando tre fasce:

x< 100/150%
X= 100/150%
X> 100/150%

Vincoli di equilibrio economico patrimoniale

Se X =100/150%

Mantenere livelli costanti di indebitamento

Se x>100/150%

Ridurre il livello di d'indebitamento

Se x<100/150%

E' possibile aumentare il livello di d'indebitamento

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 ("Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica"), come modificato e integrato dal D.Lgs. 16 giugno 2017, n. 100, è l'ultimo di numerosi interventi normativi che, specie nel decennio trascorso, hanno interessato il settore delle società a partecipazione pubblica.

L'attenzione dimostrata dal legislatore italiano a tale settore è diretta conseguenza del ricorso diffuso allo strumento societario da parte delle pubbliche amministrazioni e, dunque, **dell'accresciuta rilevanza del fenomeno delle società partecipate, soprattutto a livello locale**, anche in ragione di normative che ne hanno incentivato l'impiego per la gestione dei servizi pubblici locali, un tempo direttamente forniti da enti aventi forma giuridica pubblicistica.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il presente principio è diretto a richiamare tutti gli adempimenti che devono essere tenuti presenti dall'Organo di revisione in relazione alla gestione degli organismi partecipati dagli enti locali che, come noto, sono molteplici.

In particolare, l'Organo di revisione di un ente Locale deve svolgere una duplice funzione di controllo:

- diretta, ovvero deve vigilare sull'ottemperamento e sul corretto adempimento da parte dell'ente locale degli obblighi imposti direttamente in capo a quest'ultimo dalla legge, dallo statuto ecc.;
- indiretta, ovvero deve verificare che l'ente locale vigili sul rispetto degli obblighi da parte dei propri organismi partecipati senza, tuttavia, entrare nel merito di tale controllo.

L'Organo di revisione deve valutare il modello organizzativo e il sistema di controllo interno che l'ente ha adottato per la gestione dei propri organismi partecipati. Il procedimento di esternalizzazione di un servizio pubblico costituisce una scelta strategica, operata dall'ente, per l'organizzazione e la gestione di un'area di attività o di servizi, in vista del raggiungimento di standard qualitativi elevati.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

I modelli di governance che l'ente locale può adottare possono essere di tre tipi:

- il modello tradizionale: ogni settore dell'ente (lavori pubblici, ambiente) deve svolgere il controllo sulle società/organismi partecipati che hanno per oggetto l'attività del settore stesso;
- il modello dipartimentale: all'interno dell'ente è istituito un ufficio per il controllo delle società/organismi partecipati, ossia una Unità organizzativa preposta a creare e mantenere un collegamento stabile tra l'ente e gli organismi partecipati; l'Unità di controllo svolge un ruolo di supporto per gli organi amministrativi nella definizione degli obiettivi strategici e, al tempo stesso, funge da riferimento costante per le società e gli organismi in fase di implementazione degli obiettivi individuati dall'ente;
- il modello holding: l'ente costituisce una società che ha ad oggetto il controllo di tutte le società avendo anche la proprietà delle partecipazioni. Questo modello deve essere applicato esclusivamente agli enti di grandi dimensioni.

Tenuto conto che l'andamento degli organismi e delle società partecipati può avere dei riflessi, da un punto di vista economico-finanziario, anche sul bilancio dell'ente locale, l'Organo di revisione di quest'ultimo deve richiedere, annualmente, all'ente una tabella che riepiloghi, per ogni organismo partecipato, il risultato finale dell'esercizio (nel caso di risultato negativo è necessario esaminare i riflessi sul bilancio dell'ente e l'entità della perdita in rapporto al capitale; in caso di risultato positivo, occorrerà esaminare le motivazioni proposte in relazione alla destinazione dell'utile), gli estremi di approvazione del bilancio o del rendiconto e le relazioni degli Organi di controllo.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il controllo sugli equilibri finanziari è poi svolto, periodicamente, sotto la direzione e il coordinamento del Responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di revisione; quest'ultimo, infatti, deve esprimere il proprio parere sulla delibera del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e sulla delibera di variazione di assestamento generale. A tal fine, è necessario che l'Organo di revisione richieda, tenuto conto delle dimensioni e della struttura dell'organismo e società, un bilancio infrannuale, o una situazione economica infrannuale, o dei report economico-finanziari periodici.

A tal fine, giova ricordare che le aziende speciali e le istituzioni devono essere in equilibrio economico e, quindi, in caso di risultato negativo, l'ente deve intervenire trovando al proprio interno, le risorse necessarie a finanziare l'azienda o l'istituzione.

Per ciò che concerne le Società a partecipazione pubblica, l'art. 21 del D.lgs. n. 175/2016 stabilisce che, in caso di risultato di esercizio negativo, gli enti locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione; a tal riguardo per "risultato" si intende, con riferimento alle società che redigono il bilancio consolidato, quello relativo a tale bilancio e, con riferimento alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, la differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'art. 2425 c.c..

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il controllo sugli equilibri finanziari è poi svolto, periodicamente, sotto la direzione e il coordinamento del Responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di revisione; quest'ultimo, infatti, deve esprimere il proprio parere sulla delibera del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e sulla delibera di variazione di assestamento generale. A tal fine, è necessario che l'Organo di revisione richieda, tenuto conto delle dimensioni e della struttura dell'organismo e società, un bilancio infrannuale, o una situazione economica infrannuale, o dei report economico-finanziari periodici.

A tal fine, giova ricordare che le aziende speciali e le istituzioni devono essere in equilibrio economico e, quindi, in caso di risultato negativo, l'ente deve intervenire trovando al proprio interno, le risorse necessarie a finanziare l'azienda o l'istituzione.

Per ciò che concerne le Società a partecipazione pubblica, l'art. 21 del D.lgs. n. 175/2016 stabilisce che, in caso di risultato di esercizio negativo, gli enti locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione; a tal riguardo per "risultato" si intende, con riferimento alle società che redigono il bilancio consolidato, quello relativo a tale bilancio e, con riferimento alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, la differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'art. 2425 c.c..

L'Organo di revisione è chiamato a uno scambio periodico di dati e informazioni con gli organi di controllo degli organismi e società partecipati dell'ente locale. Tale flusso informativo deve, tuttavia, riguardare esclusivamente quelle informazioni che risultano essere necessarie al fine dello svolgimento della propria funzione all'interno dell'ente locale.

Verifica saldi reciproci tra ente e Organismi partecipati

Al termine dell'esercizio, l'ente locale verifica, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. j) del D.lgs. n. 118/2011, i saldi dei propri crediti e debiti con quelli degli organismi e società partecipati e illustra gli esiti di tale verifica nella Relazione sulla gestione, evidenziando le eventuali discordanze e fornendone la motivazione.

CORTE CONTI, SEZ. AUTONOMIE,
(DELIBERA 22 luglio 2019 - Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018):

L'obbligo della **c.d. circolarizzazione** previsto inizialmente solo per comuni e province – nell'ambito delle misure volte a garantire e potenziare il sistema di pubblicità e trasparenza - è stato, infatti, generalizzato ed esteso a tutti gli enti territoriali per effetto dell'art. 11 comma 6, lettera j) del decreto legislativo n. 118/2011.

Sul punto è stato rilevato che «*trattasi di un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto — rientrando nella responsabilità dell'organo esecutivo dell'Ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei* ***debiti e crediti reciproci*** *con i propri Enti strumentali e società controllate/partecipate — fermo restando che* ***l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli Enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati****, per garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori*» (cfr. C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/ QMIG).

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Gestione dei servizi da parte dell'ente locale

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), n. 3 del Tuel, con le modalità stabilite dal regolamento dell'ente, deve rilasciare un parere circa le modalità di gestione dei servizi da parte dell'ente.

Inoltre, l'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 4, comma 16, del D.L. n. 138/2011, verifica il rispetto dei contratti di servizio, con riferimento alle società in house e a quelle partecipate dall'ente locale, nonché ogni loro eventuale aggiornamento e/o modifica secondo le modalità definite dallo Statuto dell'ente.

Acquisto di partecipazioni e costituzione di organismi partecipati:

In generale, qualora l'ente intenda procedere alla costituzione o all'acquisizione di partecipazioni in di organismi e società partecipati, l'Organo di revisione deve asseverare, ai sensi dell'art. 3, commi 30 e 32, della L. n. 244/2007, il trasferimento delle risorse umane e finanziarie, e trasmettere una relazione:

- alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica;
- al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato;
- oltre a segnalare eventuali inadempimenti alle competenti Sezioni della Corte dei Conti.

Acquisizione di partecipazioni e costituzione di aziende speciali e istituzioni

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), n. 3 del Tuel, deve rilasciare un parere obbligatorio in relazione alle proposte di costituzione o di partecipazione a organismi esterni da parte dell'ente e a tal fine lo stesso deve verificare che siano rispettate tutte le disposizioni contenute nel presente paragrafo e in quello relativo all'acquisizione di partecipazioni e alla costituzione di società a partecipazione pubblica.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

ALIENAZIONE DI UNA PARTECIPAZIONE IN UNA SOCIETÀ PUBBLICA

L'Organo di revisione è tenuto a verificare il rispetto degli adempimenti e dell'iter procedurale previsti in materia di alienazione di partecipazioni societarie o di costituzione di vincoli sulle stesse.

L'alienazione di partecipazioni o la costituzione di vincoli su queste ultime, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del Tusp, da parte di enti locali esigono, a monte, un atto deliberativo adottato secondo le modalità previste in caso di acquisto di partecipazioni o costituzione di società, come sopra riportato; in difetto di valido atto deliberativo l'atto di alienazione o costituzione di vincoli è inefficace.

L'alienazione va effettuata nel rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza e non discriminazione; solo in casi eccezionali è consentito il ricorso alla negoziazione diretta con singolo acquirente, purché l'atto deliberativo dia analiticamente atto della convenienza economica dell'operazione con particolare riferimento alla congruità del prezzo di alienazione. In ogni caso, è fatto salvo il diritto di prelazione dei soci eventualmente previsto dalla legge o dallo statuto.

Le società a partecipazione mista pubblico-privata

Per quel che riguarda le società miste pubblico-private, ovvero le società costituite per la gestione di servizi di interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del D.lgs. n. 50/2016 con un soggetto privato, l'Organo di revisione dell'ente deve verificare che lo stesso si accerti che:

- la quota del soggetto privato non sia inferiore al 30%;
- la selezione del suddetto soggetto privato si svolga con procedure di evidenza pubblica ai sensi dell'art. 5, comma 9, del D.lgs. n. 50/2016;
- la succitata selezione abbia a oggetto, al contempo, la sottoscrizione o l'acquisto della partecipazione societaria da parte del socio privato e l'affidamento del contratto di appalto o di concessione oggetto esclusivo dell'attività della società mista;
- il socio privato sia in possesso dei requisiti di qualificazione previsti dalle norme e dai regolamenti relativi alla prestazione per cui la società è costituita;
- la durata della partecipazione privata alla società non superi la durata dell'appalto o della concessione.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Controlli in caso di crisi d'impresa

L'art. 14, comma 1, del Tusp prevede espressamente che "Le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza di cui al decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, e al decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39".

In caso di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti (vale a dire di una società in house), l'ente locale, nei 5 anni successivi alla dichiarazione di fallimento non può costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società che gestiscono i medesimi servizi di quella dichiarata fallita.

Per quel che riguarda, invece, le società a controllo pubblico, il Testo unico prevede specifiche procedure per prevenire l'aggravamento, correggere gli effetti e sradicare le cause di una possibile crisi aziendale. A tal riguardo, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente si accerti che le proprie società controllate, nell'ambito della Relazione sul governo societario, in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio delle stesse, predispongano specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale, prendendone visione e valutando le azioni poste in essere dagli organi di indirizzo e governo delle società al fine di prevenire e/o evitare l'aggravamento di un'eventuale crisi e adottando, ove necessario, le opportune misure atte a prevenire e/o evitare possibili ricadute economico-finanziarie sull'ente stesso.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Riprendendo le affermazioni dei relatori in un recentissimo convegno organizzato sulle partecipazioni comunali da parte del CNDCEC,

1) di fronte alla tendenza ESPANSIVA del fenomeno societario degli anni ‘90 si è poi assistito al DISFAVORE, a partire dal 2006, per limitare la loro cattiva conduzione

- 2) Sono state ridotte del 20% circa

- -3) è poi iniziata, a fasi alterne, la «lotta all’in house» che, invece, finisce per costituire, di fatto, la modalità ordinaria di affidamento dei SS.PP. … «*è un Paese il nostro a cui non piacciono le gare*» (Giulio Marattin)

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Allo scopo di avviare una razionalizzazione di tale fenomeno, e, in particolare di contenere la spesa pubblica originata dalle partecipazioni della pubblica amministrazione, è stato emanato, a partire dal 2006, un primo gruppo di norme volte:

- ad introdurre vincoli alla composizione degli organi sociali,
- a fissare tetti o prevedere tagli agli emolumenti percepiti dai loro componenti,
- nonché ad imporre e, più in generale, agevolare, lo scioglimento delle società partecipate nel caso di ripetuti risultati economici negativi

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Con altre norme il Legislatore ha inteso limitare le distorsioni concorrenziali indotte dalla presenza sul mercato di società partecipate dalla pubblica amministrazione. Tale obiettivo è stato perseguito ponendo vincoli agli ambiti di operatività delle società partecipate da soggetti pubblici, ossia prevedendo che queste potessero svolgere la loro attività esclusivamente a favore degli enti partecipanti (cfr. Legge "Bersani n. 248/2006).

Nella medesima prospettiva, è stato introdotto il vincolo, fatte salve specifiche eccezioni previste dalla stessa legge (è il caso delle società che producono servizi di interesse generale), della **stretta necessarietà della partecipazione** al perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente pubblico (Legge 244/2007). Principio quest'ultimo, è stato osservato dalla giurisprudenza amministrativa, con il quale sarebbe stato sancito normativamente quanto già desumibile dall'ordinamento, ossia il **disfavore** per la costituzione, da parte delle pubbliche amministrazioni, di società commerciali il cui oggetto esuli dalle loro finalità istituzionali .

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

La molteplicità degli interventi normativi (peraltro, qui solo in parte richiamati) ha dato luogo, negli anni, ad un quadro carente di organicità; in alcune sue parti persino incoerente, oltre che caratterizzato dalla costante mutevolezza della disciplina.

IL TESTO UNICO DELLE SOCIETA' A PARTECIPAZIONE PUBBLICA

L'obiettivo di assicurare la chiarezza delle norme applicabili alle società partecipate, è stato perseguito con l'emanazione del "Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica", il quale, in parte recependo al suo interno e aggiornando le normative esistenti, ha proceduto al loro riordino, dando luogo ad una disciplina generale, volta a garantire un'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche, la tutela e promozione della concorrenza e del mercato, nonché la razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica (cfr. art. 1, comma 2, TUSP).

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

All'odierno Testo Unico deve riconoscersi un duplice oggetto: esso, infatti, da un lato, contiene numerose disposizioni volte a regolare le società a partecipazione pubblica, dando vita ad un diritto societario speciale, più o meno derogatorio del diritto comune; dall'altro, esso pone specifiche norme volte a regolare le partecipazioni societarie delle pubbliche amministrazioni.

IL VINCOLO DI SCOPO

Il TUSP – ponendosi in continuità con il già ricordato **indirizzo restrittivo** avviato, negli anni, dal legislatore italiano – stabilisce le condizioni che legittimano l'acquisizione e il mantenimento di partecipazioni pubbliche, prevedendo, in via generale, che queste, fatte salve alcune specifiche deroghe (cfr. artt. 1, 4, 26), sono consentite alle pubbliche amministrazioni a condizione che risultino "strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali" e stabilendo, segnatamente, che entro tale limite, le partecipazioni in società sono comunque ammesse esclusivamente nell'ambito delle attività indicate dal medesimo Testo (cfr. art. 4).

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

L’odierno TU, tuttavia, a differenza della normativa previgente, al fine di definire in maniera più precisa il perimetro delle attività che possono essere svolte dalle società a partecipazione pubblica, stabilisce, nell’articolo 4, comma 2, che, fermo il criterio di cui al comma 1 (“*stretta necessarietà*”), le amministrazioni pubbliche possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni in società esclusivamente per lo svolgimento di determinate attività espressamente indicate (tra le quali, la produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi; la progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche; l’autoproduzione di beni o servizi strumentali all’ente).

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il caso della "produzione di un servizio di interesse generale" (SIG) – "I servizi di interesse economico generale" (SIEG):

L'articolo 2, lett. h) e i), del TUSP, fornisce le seguenti definizioni di SIG e SIEG:

• i **SIG** sono "le attività di produzione e fornitura di beni o servizi che non sarebbero svolte dal mercato senza un intervento pubblico o sarebbero svolte a condizioni differenti in termini di accessibilità fisica ed economica, continuità, non discriminazione, qualità e sicurezza, che le amministrazioni pubbliche, nell'ambito delle rispettive competenze, assumono come necessarie per assicurare la soddisfazione dei bisogni della collettività di riferimento, così da garantire l'omogeneità dello sviluppo e la coesione sociale, ivi inclusi i servizi di interesse economico generale";

• i **SIEG** sono "i servizi di interesse generale erogati o suscettibili di essere erogati dietro corrispettivo economico su un mercato".

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il caso della "produzione di un servizio di interesse generale" (SIG) – "I servizi di interesse economico generale" (SIEG):

Come avviene in ambito comunitario, il legislatore del TUSP ha ricompreso nella nozione di servizi di interesse generale anche quella di servizi di interesse economico generale.

Può, pertanto, affermarsi che nella categoria dei SIG rientrano, oltre ai SIEG, anche i servizi che non sono suscettibili di essere gestiti in regime di impresa e che attengono ai bisogni primari del cittadino (si pensi alla scuola, alla sanità, all'assistenza sociale, alla sicurezza, ecc.).

Spetta **all'autonoma valutazione dell'ente pubblico** – condotta in relazione ai differenti contesti socio-economici e territoriali di riferimento – la decisione di ritenere una determinata attività idonea a garantire il perseguimento di interessi pubblici correlati ai bisogni della collettività di riferimento, ossia produttiva di SIG/SIEG e, in quanto tale, necessaria al perseguimento delle proprie finalità istituzionali. In proposito, è utile richiamare l'articolo 112, comma 1, del TUEL, in base al quale "*Gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, provvedono alla gestione dei servizi pubblici che abbiano per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali*".

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Attività ammissibili ai fini del mantenimento delle partecipazioni pubbliche - Art. 4:

- produzione di un servizio di interesse generale;
- progettazione e realizzazione di un’opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche;
- realizzazione e gestione di un’opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato;
- autoproduzione di beni o servizi strumentali all’ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni;
- servizi di committenza.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Attività ammissibili ai fini del mantenimento delle partecipazioni pubbliche - Art. 4:

Ulteriori parametri normativi rilevanti ai fini della legittimità delle partecipazioni – Partecipazioni in:

• società aventi per oggetto sociale esclusivo la valorizzazione del patrimonio delle amministrazioni stesse, tramite il conferimento di beni immobili allo scopo di ottimizzarne e valorizzarne l'utilizzo;

• società aventi per oggetto sociale esclusivo la gestione delle partecipazioni societarie di enti locali;

• società organizzate come Gruppi di azione locale;

• società finalizzate, prevalentemente, alla gestione di spazi fieristici e all'organizzazione di eventi fieristici, alla realizzazione e alla gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva eserciti in aree montane, nonché alla produzione di energia da fonti rinnovabili;

• società con caratteristiche di spin off o di start up universitari, o con caratteristiche analoghe degli enti di ricerca e società per la gestione di aziende agricole con funzioni didattiche, costituite da Università;

• società che producono servizi economici di interesse generale a rete

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Attività ammissibili ai fini del mantenimento delle partecipazioni pubbliche - Art. 20 (*Parametri quantitativi e di efficienza gestionale ai fini della legittimità delle partecipazioni*): piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, qualora rilevino:

- società che non rientrino nelle previsioni dell'art. 4 (*settori di intervento ammessi*);
- società prive di dipendenti o con un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o similari a quelle di altre società partecipate o di enti pubblici strumentali;
- partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro(*);
- partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale con risultato economico negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;
- necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite dall'articolo 4.

(*) L'art. 26, comma 12-quinquies, del Testo unico, fissava la soglia del fatturato medio nell'importo di cinquecentomila euro per l'adozione dei piani di razionalizzazione di cui all'art. 20 del TUSP riferiti al 31 dicembre 2019.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Attività ammissibili ai fini del mantenimento delle partecipazioni pubbliche - Art. 20

c.3bis art. 16 DL 73/2021 conv. con L. 106/2021

3-bis. Dopo il comma 5-bis dell'articolo 24 del testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, di cui al decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, è inserito il seguente:
"5-ter. Le disposizioni del comma 5-bis si applicano anche per l'anno 2022 nel caso in cui le società partecipate abbiano prodotto un risultato medio in utile nel triennio 2017-2019".

Con l'introduzione del c. 5ter nell'ambito dell'art. 24 del TUSP, operata per il tramite del c. 3bis dell'art. 16 del DL 73/2021 conv. con L. 106/2021, è stata estesa a tutto il 2022 la deroga all'obbligo di dismissione delle partecipate dichiarate alienabili a seguito della revisione straordinaria condotta nel 2017, a condizione che tali partecipate abbiano conseguito un risultato medio in utile nel triennio 2017-2019; la deroga riguarda anche il divieto di esercizio dei diritti sociali in caso di mancata alienazione.

- Il D.Lgs. n. 100 del 2017 ha fatto salva la possibilità di acquisire o mantenere partecipazioni in società che producono **servizi economici di interesse generale a rete**, anche fuori dall'ambito territoriale della collettività di riferimento, purché l'affidamento dei servizi, in corso e nuovi, sia avvenuto e avvenga tramite procedure ad evidenza pubblica
- Con la legge di bilancio 2018 (legge n. 205/2017, articolo 1, comma 891) si è fatta salva la possibilità di acquisire o mantenere partecipazioni, comunque non superiori all'1 per cento del capitale sociale, in società bancarie di finanza etica e sostenibile.
- La legge n. 119/2019 ha escluso dal divieto previsto dall'articolo 4 la costituzione, l'acquisizione o il mantenimento di partecipazioni in società aventi per oggetto sociale prevalente la produzione, il trattamento, la lavorazione e l'immissione in commercio del latte, comunque trattato, e dei prodotti lattiero-caseari (comma 9-quater)

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

A tale disciplina (inerente i presupposti sostanziali di ammissibilità delle partecipazioni), si aggiunge la previsione e regolamentazione di specifiche procedure volte alla "revisione straordinaria" e alla "razionalizzazione periodica" delle partecipazioni pubbliche (cfr., rispettivamente, gli artt. 20 e 24).

A tal fine, è fatto obbligo alle pubbliche amministrazioni di procedere, con cadenza periodica, alla ricognizione e disamina delle partecipazioni societarie detenute direttamente o indirettamente, al fine di verificarne la rispondenza ai parametri recati dal TUSP.

In particolare, è previsto che laddove, dall'analisi predetta, non emerga la rispondenza delle partecipazioni detenute: a) al vincolo di scopo della "stretta necessarietà"; b) ai criteri della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria; c) alla compatibilità con i principi generali dell'azione amministrativa e con quelli fissati dalle norme comunitarie, la pubblica amministrazione socia debba porre fine alla sua partecipazione o, comunque, procedere alla riorganizzazione dell'ente societario partecipato.

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

LA REVISIONE STRAORDINARIA

In attuazione dell'articolo 24 del TUSP, le amministrazioni hanno effettuato, entro il 30 settembre 2017, con provvedimento motivato, la "revisione straordinaria" delle partecipazioni dirette e indirette dalle stesse detenute al 23 settembre 2016, data di entrata in vigore del Testo Unico.

Il numero complessivo di amministrazioni tenute ad effettuare la ricognizione straordinaria stabilita dal TUSP era pari a circa 10.700.

Le amministrazioni che hanno effettivamente adempiuto agli obblighi di comunicazione al Dipartimento del Tesoro (comprese le comunicazioni negative, di non detenzione di partecipazioni) sono state 9.341, pari all'87 per cento del totale.

Le partecipazioni detenute in 5.693 società partecipate e dichiarate in sede di ricognizione straordinaria sono state pari a 32.427 (di cui 28.629 detenute direttamente e 5.290 indirettamente) Le amministrazioni hanno comunicato di voler mantenere 21.037 partecipazioni, riferibili a 3.312 società; per altre 7.845 partecipazioni (riferibili a 2.586 società partecipate), le amministrazioni hanno manifestato la volontà di procedere ad uno o più interventi di razionalizzazione

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

LA REVISIONE STRAORDINARIA: PARTECIPAZIONI OGGETTO DI MANTENIMENTO

Società in utile 2.347 (75%) UTILE = 2.220.148.182
Società in pareggio 152 (5%)
Società in perdita 638 (20%) PERDITA = -695.407.292

Il mantenimento di partecipazioni in società in perdita (laddove ammesso dal TUSP) è prevalentemente riconducibile alla circostanza che queste, secondo quanto dichiarato dalle amministrazioni, erogano servizi di interesse generale. Il ricorrere di tale ipotesi permette di derogare alla norma del TUSP che, nell'ipotesi di perdite reiterate (quattro esercizi su cinque), impone la razionalizzazione della partecipazione, poiché per **le società che offrono un servizio di interesse generale non rileva, ai fini dell'obbligo di razionalizzazione, un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti (art. 20, comma 2, lett. e), del TUSP).**

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

LA REVISIONE STRAORDINARIA: PARTECIPAZIONI OGGETTO DI MANTENIMENTO

Si rileva che rispetto alle partecipazioni per le quali era stata indicata la volontà di alienare solo il 18 per cento è stato effettivamente alienato. Tali conclusioni devono essere lette alla luce degli effetti derivanti dall'applicazione del comma 723 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145), che ha introdotto una deroga all'obbligo di alienare, entro il 30 settembre 2018, le partecipazioni societarie per le quali tale misura di razionalizzazione era stata dichiarata dalle amministrazioni socie nei provvedimenti di revisione straordinaria.

Nello specifico, la disposizione normativa richiamata ha aggiunto, all'articolo 24 del TUSP, il comma 5-bis: "*A tutela del patrimonio pubblico e del valore delle quote societarie pubbliche, fino al 31 dicembre 2021 le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano nel caso in cui le società partecipate abbiano prodotto un risultato medio in utile nel triennio precedente alla ricognizione. L'amministrazione pubblica che detiene le partecipazioni è conseguentemente autorizzata a non procedere all'alienazione*".

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

LA REVISIONE STRAORDINARIA:

LA CORTE DEI CONTI VA OLTRE LA PORTATA LETTERALE DEL T.U.S.P.

Stralcio Deliberazione Corte dei conti Lazio n. 47/2021 GEST

"Nella relazione di deferimento, è stata inoltre rilevata l'incompletezza delle ricognizioni effettuate sotto il profilo della mancata inclusione degli organismi partecipati privi di forma societaria.

Veniva in proposito osservato che, ai sensi dell'art. 20, comma 2, del TUSP, i piani di razionalizzazione sono adottati ove, in sede di ricognizione delle partecipazioni, l'Amministrazione socia rilevi "partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o similari a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali" (cfr. art. 20, comma 2, lett. c), del TUSP).

Alla luce della richiamata norma appare necessario che in sede di ricognizione periodica delle partecipazioni vengano inclusi anche gli "enti pubblici strumentali" (aziende speciali e istituzioni) per le conseguenti valutazioni di profili di analogia o similarità con le attività svolte da altri soggetti partecipati, per la loro conseguente razionalizzazione.

La necessità di censire anche partecipazioni non societarie risulta peraltro confermata dal "manuale operativo" adottato periodicamente dal MEF, da ultimo in data 3.3.2021, secondo cui nel censire le proprie partecipazioni non societarie, gli enti territoriali devono indicare almeno gli organismi partecipati inseriti nell'elenco 1 (Gruppo Amministrazione Pubblica) di cui al principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (all. 4/4, al d.lgs. n. 118/2011, par. 3.1.). Occorre, pertanto, includere nelle ricognizioni annuali i consorzi, le fondazioni, aziende speciali, associazioni, istituzioni, enti pubblici economici e non economici."

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

IL PROBLEMA DELL'IMPATTO SUL BILANCIO DELL'ENTE DELLE PARTECIPAZIONI IN PERDITA

Una specifica disposizione è prevista dall'articolo 21 del T.U.S.P. in tema di contabilità finanziaria delle società partecipate dalle amministrazioni locali: qualora dette società presentino un risultato di esercizio **negativo**, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti sono tenute ad accantonare, nell'anno successivo (salve disposizioni di prima applicazione per il triennio 2015-2017) in apposito **fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato**, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Cio' determina una riduzione della capacità di spesa dell'Ente locale; se nel corso dell'esercizio l'Ente non reintegra la perdita della partecipata, l'accantonamento diviene ECONOMIA DI BILANCIO e determina un aumento del risultato di amministrazione, per il quale va tuttavia eseguito l'ACCANTONAMENTO.

Interessante notare che, in base ai dati del MEF, le perdite aggregate delle partecipate nel 2018 furono 180ML., che gli stanziamenti nei bilanci degli EE.LL. al fondo furono nel 2019 pari a 36ML. e che gli accantonamenti del Risultato d'amministrazione erano 250ML. (attenzione che questa è una sommatoria degli stanziamenti degli anni precedenti!) …..

IL C.D. «SOCCORSO FINANZIARIO»

ART. 12, comma 5, D. Lgs. 175/2017

Le amministrazioni (pubbliche, *di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*), non possono,
salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile,
sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate,
con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito,
che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi,
perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali.
Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni.

IL C.D. «SOCCORSO FINANZIARIO»

Pertanto, eccettuata la specifica ipotesi di divieto posta dall'art. 14 del decreto legislativo n. 175 del 2016 relativa a società con tre anni consecutivi di perdite di esercizio,
un'amministrazione, che intenda farsi carico dei risultati negativi della gestione di un organismo partecipato,
è tenuta a dimostrare lo specifico interesse pubblico perseguito in relazione ai propri scopi istituzionali e deve evidenziare, in particolare, le ragioni economico-giuridiche dell'operazione.
Tali motivazioni, che devono essere fondate sulla possibilità di assicurare una continuità aziendale finanziariamente sostenibile, richiedono:
1.una previa e adeguata verifica dell'origine delle perdite;
2. l'individuazione di eventuali responsabilità gestionali;
3. un'accurata valutazione circa l'opportunità della conservazione dell'organismo partecipato o del mantenimento della partecipazione;
4. una disamina sulla convenienza economico-finanziaria di tale modalità di gestione del servizio rispetto ad altre alternative possibili.

IL C.D. «SOCCORSO FINANZIARIO»

- La razionalità economica induce ad escludere, di regola, l'ammissibilità di soccorso finanziario nei confronti di società e organismi partecipati che siano privi di una seria possibilità di recupero dell'economicità e dell'efficienza della gestione.
- Un intervento di sostegno finanziario non è dunque obbligatorio e, qualora sia comunque deliberato, deve essere fondato su un interesse pubblico puntuale e concreto.
- In definitiva, la Pubblica Amministrazione, allorché intenda assumere oneri per la ricapitalizzazione della società in perdita, deve verificare la capacità della società di ritornare in attivo sulla base di un **apposito piano industriale** nonché l'economicità e l'efficacia della gestione del servizio tramite il predetto organismo.
- La legittimità di un'operazione di "soccorso" è stata quindi riscontrata soltanto con riferimento a poche situazioni: la necessità di **recuperare al patrimonio comunale beni societari indispensabili** per la prosecuzione dell'erogazione di servizi pubblici fondamentali o il **pregresso rilascio di garanzia dell'Ente** per l'adempimento delle obbligazioni della società.
- Dalla giurisprudenza contabile si evince che l'Ente pubblico, eccettuate situazioni eccezionali, neppure in qualità di socio con partecipazione totalitaria della società in liquidazione, è obbligato ad erogare a favore della società i trasferimenti necessari per sostenere finanziariamente una proposta di concordato preventivo.
- in ipotesi di Società in liquidazione, mancando *in nuce* il perseguimento delle finalità istituzionali a cui era precipuamente deputata l'attività della partecipata, il "*soccorso finanziario*" può giustificarsi soltanto nel caso remoto in cui l'Ente socio sia obbligato al pagamento dei debiti della partecipata, in ragione di vincoli contrattuali che facciano derivare una responsabilità diretta nei confronti dei terzi creditori.

IL C.D. «SOCCORSO FINANZIARIO»

- **Il tema non affrontato (il "*soccorso finanziario*" in caso di perdita isolata)**
- La Corte dei conti, esaminando la portata del citato art. 14, non affronta la fattispecie del "*soccorso finanziario*" in presenza di perdita isolata della partecipata, non oggetto di specifica normazione, e per cui dovrebbero valore i principi di ordine generale sul buon andamento della P.A. eventualmente integrati da quelli ricavabili dallo stesso Tusp.
- La ricapitalizzazione costituisce oggetto di una facoltà (e non di un obbligo), e l'Ente socio nel motivare la propria scelta, ancorché non sia obbligato a munirsi di un Piano di risanamento, posto che le perdita isolata non è assolutamente indice di uno stato di crisi, né definitiva o transitoria, è sicuramente obbligato a dare conto della inesistenza di una situazione di crisi (perché in tale ipotesi sarebbe necessario il piano di risanamento).

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

APPLICABILITA' DELLA RESPONSABILITA' PER ABUSO DI ETERODIREZIONE (DIREZIONE E COORDINAMENTO) EX ART. 2497 ESERCITATA DALL'ENTE LOCALE NEI CONFRONTI DI SOCIETA' CONTROLLATA?

ART. 2497 C.C.

Le società e gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività e al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società.

Tribunale di Napoli, 7.11.2019 – Responsabilità della Provincia di Caserta per abuso di eterodirezione – partecipazione del 34,1% ed influenza dominante - **Norma di interpretazione autentica** (L. 102/2009, art. 19, co. 6: «per enti si intendono soggetti diversi dallo Stato, che detengono la partecipazione … per **finalità di natura economica o finanziaria**») – autorizzazione piu' volte prorogata all'esercizio provvisorio (4 anni) nonostante le continue perdite (società di trasporti pubblici). Nel seguito alcuni passaggi tratti dalle motivazioni della sentenza:

PARTE SECONDA: CONTROLLI SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

4. Ebbene, perché ricorra l'elemento della direzione unitaria occorre che al controllo vengano addizionati ulteriori fatti, come desumibile interpretativamente dall'endiadi ''direzione e coordinamento'', con la quale si ritiene che il legislatore abbia inteso fare riferimento ad una pluralità sistematica e costante di atti d'indirizzo, idonei ad incidere sulle decisioni gestorie dell'impresa, cioè sulle scelte strategiche ed operative di carattere finanziario, industriale e commerciale che attengono alla conduzione degli affari sociali.

Dunque, l'attività di direzione e coordinamento è un'attività atipica, che può assumere le modalità più svariate e che, comunque, consiste nella manifestazione di volontà dell'ente dirigente in ordine ad atti che dovranno essere compiuti dagli amministratori della società eterogestita.

Inoltre, pur dopo l'accertamento dello scioglimento e la messa in liquidazione della società, il socio di maggioranza ha determinato una gestione della società in costante perdita, in violazione dei principi di corretta gestione che impongono di limitarsi ad attività conservativa, autorizzando invece continue proroghe dell'esercizio provvisorio del servizio di trasporto affidato alla partecipata, nonostante gli ingenti risultati negativi progressivamente conseguiti, solo in parte ripianati dagli ulteriori finanziamenti deliberati ma eseguiti solo parzialmente; tale illegittima prosecuzione dell'attività d'impresa ha portato il patrimonio netto negativo da € 14.909.840 del 2005, anno in cui si è verificata la causa di scioglimento, ad € 34.006.540 del 6.10.2009, data in cui la società è stata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Tali violazioni dei principi di corretta gestione imprenditoriale della società controllata chiaramente dimostrano che l'ente controllante ha agito nell'interesse proprio, che può individuarsi nell'interesse economicamente rilevante ad assicurare la continuazione della gestione del servizio di trasporto pubblico, riversando esclusivamente sulla società partecipata i risultati negativi della gestione in perdita, così traendone vantaggio in pregiudizio della stessa.

- UN CASO CONCRETO –

RIEQUILIBRIO SOCIETA' PARTECIPATA COMUNALE AFFIDATARIA DELLA GESTIONE DI IMPIANTI SPORTIVI

Sintesi dei contenuti:

natura dei servizi/verifica della cause della perdita/i confini del c.f. «soccorso finanziario»/le modalità concrete di sostegno economico-finanziario/le responsabilità per eterodirezione nell'ambito dei rapporti fra Enti e partecipate ex art. 2497 del c.c.

Innanzitutto, è stata eseguita l'analisi dei rapporti fra l'Ente e la società controllata, svolgente attività di gestione di impianti sportivi (e, fra questi, principalmente, il centro natatorio sito nel medesimo comune), al fine di mettere in luce le caratteristiche salienti di tale affidamento e di fornire all'Amministrazione gli elementi valutativi, di natura **giuridica** ed **economico-aziendali**, per dare eventuale avvio ad un percorso volto al riequilibrio della gestione.

La S.r.l. è a capitale interamente pubblico, ammontante ad Euro 10.000,00, integralmente detenuto dal Comune; trattasi di società sportiva dilettantistica, già operante da molti esercizi (dal 2014), svolgente principalmente l'attività di gestione – in regime di concessione ed in virtù di affidamento diretto secondo il modello dell'"***in house providing***" – delle strutture sportive comunali e, fra queste, un impianto natatorio di notevole dimensione e rilevanza.
Gli impianti sportivi, di proprietà comunale (**la società non è proprietaria di beni immobili/impianti sportivi**) sono gestiti in forza di contratti di servizio stipulati nel corso del 2015 e 2016, poi oggetto di proroga fino al 31 dicembre 2030.

- Non vi è dubbio che oggetto dell'attività sia riconducibile al novero della gestione di **servizi pubblici locali** ;

Ex multis, con particolare riferimento alla gestione di impianti natatori:

«*Sul piano oggettivo, per pubblico servizio deve intendersi un'attività economica esercitata per erogare prestazioni volte a soddisfare bisogni collettivi ritenuti indispensabili in un determinato contesto sociale, come nel caso della gestione di impianti sportivi comunali*». (**C.d.S., IV, 6325/2000; C.d.S., VI, n. 1514/2001**);

«*Secondo la costante giurisprudenza di questa Sezione sono servizi pubblici non solo i servizi specificamente denominati tali dalla legge e riservati ai comuni e alle province, ma tutte le attività di produzione di servizi rispondenti a fini di utilità e di promozione sociale. Un centro sportivo strutturato in una piscina, di proprietà comunale, è un bene che per sua natura è destinata ad essere adibita ad un uso pubblico. L'attività ad essa inerente, pertanto, ha tutte le caratteristiche per essere qualificata come un servizio pubblico*» (**Consiglio di Stato sez. V 8/9/2008 n. 4265**)

«*I tratti distintivi del servizio pubblico sono ravvisabili nel servizio di gestione della piscina comunale. Difatti si tratta di un'attività oggettivamente correlata alla realizzazione di interessi pubblici essendo funzionale, per le sue caratteristiche intrinseche, a consentire a qualunque interessato lo svolgimento di attività sportiva, strettamente connessa con la tutela della salute che l'art. 32 della Costituzione individua quale fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività. D'altro canto è evidente che si tratta di un'attività prestata direttamente in favore degli utenti per soddisfare interessi di rilevanza generale*" (**Tar Lombardia, III, 13 novembre 2009, n. 5021**).

"Tale principio di fondo deve trovare concreta attuazione nella necessaria osservanza da parte del gestore di livelli minimi di servizio, per quantità e qualità, nonché nella continuità e regolarità del medesimo in favore della collettività degli utenti. La predetta verifica fattuale deve essere compiutamente assolta dall'ente locale, al fine di configurare correttamente l'affidamento in oggetto in termini di ***concessione di pubblico servizio***". (**Corte dei Conti, sez. Controllo Lombardia, deliberazione 14.3.2011, n.124**).

"Deve essere qualificato come concessione di pubblico servizio l'affidamento dell'uso e della gestione dell'impianto sportivo comunale, in quanto il bene affidato in uso rientra, nella previsione dell'ultimo capoverso dell'art. 826 cod. civ., ossia in quella relativa ai beni di proprietà dei comuni destinati ad un pubblico servizio e perciò assoggettati al regime dei beni patrimoniali indisponibili, i quali, giusto il disposto dell'art. 828, non possono essere sottratti alla loro destinazione. Su tali beni insiste dunque un vincolo funzionale, coerente con la loro vocazione naturale ad essere impiegati in favore della collettività, per attività di interesse generale; la conduzione di impianti sportivi sottende a tale tipologia di attività, l'ordinamento sportivo è, infatti, connotato da un'organizzazione di stampo pubblicistico, con al vertice il CONI, ente pubblico, e quindi le federazioni sportive, qualificate dalla legge istitutiva di detto ente come organi dello stesso, soggetti incaricate di funzioni di interesse generale, consistenti nella promozione ed organizzazione dello sport (artt. 2, 3 e 5 l. n. 426/1942, istitutiva del CONI) ed invero, oggetto di concessione non è solo il loro uso, ma anche la relativa gestione, trattandosi, di attività rivolta a finalità di pubblico interesse, consistenti nel caso di specie nella fruizione di campi sportivi." (**Consiglio di Stato, Sez. V. 2385 del 2013**),

Le **tariffe** applicate dalla società sono determinate dall'Amministrazione Comunale;
Il contratto di servizio vigente prevede la corresponsione, da parte della società ed a vantaggio del Comune, di un canone di concessione dei servizi; la misura di tale canone è pari ad Euro 1.000,00/annuali; a cio' si aggiunge la previsione di una ulteriore componente di costo per la società affidataria, per (ben) oltre 350.000 Euro annuali, pari alla spesa che il Comune sostiene per il rimborso dei mutui accesi per l'acquisizione dell'impianto natatorio.
Il comune ha prestato garanzie di natura fideiussoria a favore della società per un ammontare pari ad Euro 350.000,00.

A ben vedere, sin d'ora si osserva che si tratta di un canone concessorio la cui misura non trova analogo riscontro in realtà similari (od anche di dimensione maggiore); si tratta di un una **somma molto elevata**, che concorre a determinare uno squilibrio nella gestione corrente ordinaria della società.

L’analisi condotta per gli ultimi tre esercizi evidenzia che, in sua assenza, il **margine operativo lordo della società sarebbe stato, sempre, positivo** e che una rimodulazione del medesimo canone ad un valore prossimo ad Euro 100.000,00 annuali, su basi consuntive, avrebbe comunque sempre portato all’ottenimento di equilibrio gestionale corrente.

Il canone annuale richiesto dal Comune alla S.r.l. corrisponde al **6,12% del valore netto residuo** dell'impianto natatorio iscritto nel conto del patrimonio del Comune; si dà atto che tali valorizzazioni sono/erano applicate - nell'era "pre-covid" – nel mondo delle affittanze della grande distribuzione organizzata e non certamente con riferimento alla gestione di impianti strumentali per lo svolgimento di funzioni aventi valenza sociale, quali l'impiantistica sportiva.

Conto economico della società in ipotesi di mancata applicazione del citato canone di concessione, ceteris paribus:

.

Totale ricavi	€ 2.369.378	€ 2.224.162	€ 2.234.350
Ricavi delle prestazioni	€ 2.248.344	€ 2.185.209	€ 2.151.339
Incrementi per lavori interni		€ -	€ 30.000
Altri ricavi	€ 121.034	€ 38.953	€ 53.011
Costi variabili	€ 246.127	€ 221.626	€ 199.007
Materie prime	€ 243.201	€ 228.397	€ 227.370
Variazione rimanenze materie prime	€ 2.926	-€ 6.771	-€ 28.363
MARGINE CONTRIBUZIONE	€ 2.123.251	€ 2.002.536	€ 2.035.343
Costi fissi	€ 2.054.495	€ 2.102.670	€ 2.183.905
Servizi	€ 1.500.424	€ 1.610.623	€ 1.750.190
Godim. beni di terzi – al netto canone	€ 11.215	€ 6.904	€ 8.297
Personale	€ 125.864	€ 88.607	€ 24.937
Oneri diversi	€ 66.992	€ 44.339	€ 38.735
EBITDA o MOL (margine operativo lordo)	€ 418.756	€ 252.063	€ 213.185
Ammortamenti/Accantonamenti	€ 48.404	€ 57.355	€ 53.407
EBIT o MON (utile operativo)	€ 370.352	€ 194.708	€ 159.777
Gest. Finanz. e rettif. att. e pass. finanz. (+/-)	-€ 2.484	-€ 2.360	-€ 6.837
Risultato ante on. straord. e imposte	€ 367.868	€ 192.348	€ 152.940
Gestione straordinaria (+/-)	€ -	€ -	€ -
Risultato ante imposte	€ 367.868	€ 192.348	€ 152.940

IL RIEQUILIBRIO DELLA GESTIONE: MISURE POSSIBILI ED OPPORTUNE DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE

Prima di mettere a fuoco le possibili misure che possano concretamente permettere l'avvio di un percorso volto al risanamento della partecipata, occorre verificare quali strade siano oggi **legittimamente consentite** secondo l'ordinamento in vigore, anche sulla scorta dell'analisi degli orientamenti indicati dalla Corte dei Conti.

a)Il c.d. "divieto di soccorso finanziario"

Com'è noto, sin dal 2010, è stata introdotta, con il D.L. n. 78, una norma che vieta agli enti locali di prestare "soccorso finanziario". Il Testo Unico sulle partecipate pubbliche (Decreto "Madia") ha recepito tale orientamento prescrivendo sul punto:

.

ART. 14, comma 5, D. Lgs. 175/2016

"Le amministrazioni (pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196), non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali.

Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni."

Pertanto, eccettuata la specifica ipotesi di divieto posta dall'art. 14 del decreto legislativo n. 175 del 2016 relativa a società che abbiano **riportato perdite d'esercizio per tre anni consecutivi** *(che, nel caso di specie, non sussiste),* una Amministrazione, che intenda farsi carico dei risultati negativi della gestione di un organismo partecipato, è tenuta a dimostrare lo **specifico interesse pubblico perseguito in relazione ai propri scopi istituzionali** e deve evidenziare, in particolare, le ragioni economico-giuridiche dell'operazione.

Tali motivazioni, che devono essere fondate sulla possibilità di assicurare una continuità aziendale finanziariamente sostenibile, richiedono:

1. una previa e adeguata verifica dell'origine delle perdite;

2. l'individuazione di eventuali responsabilità gestionali;

3.un'accurata valutazione circa l'opportunità della conservazione dell'organismo partecipato o del mantenimento della partecipazione;

4. una disamina sulla convenienza economico-finanziaria di tale modalità di gestione del servizio rispetto ad altre alternative possibili.

La **razionalità economica** induce ad escludere, di regola, l'ammissibilità di soccorso finanziario nei confronti di società e organismi partecipati che siano privi di una seria possibilità di recupero dell'economicità e dell'efficienza della gestione.

Un intervento di sostegno finanziario **non è dunque obbligatorio** e, qualora **sia comunque deliberato, deve essere fondato su un interesse pubblico puntuale e concreto**.

Dalla giurisprudenza contabile si evince che l'Ente pubblico, eccettuate situazioni eccezionali, neppure in qualità di socio con partecipazione totalitaria della società in liquidazione, è obbligato ad erogare a favore della società i trasferimenti necessari per sostenere finanziariamente una proposta di concordato preventivo.

In ipotesi di **società in liquidazione**, mancando *in nuce* il perseguimento delle finalità istituzionali a cui era precipuamente deputata l'attività della partecipata, il "*soccorso finanziario*" può giustificarsi soltanto nel caso remoto in cui l'Ente socio sia obbligato al pagamento dei debiti della partecipata, in ragione di vincoli contrattuali che facciano derivare una responsabilità diretta nei confronti dei terzi creditori.

In definitiva, la Pubblica Amministrazione, allorché intenda assumere oneri per la ricapitalizzazione della società in perdita, deve verificare la **capacità della società di ritornare in attivo sulla base di un apposito piano industriale**, nonché l'economicità e l'efficacia della gestione del servizio tramite il predetto organismo (Corte dei Conti/Sez./AUT/2914/15/FRG; Sez. controllo Lombardia n. 1081/2010/PAR e 207/2011/PAR; piu' recentemente, Sez. controllo Liguria, n. 24/2017/PAR e Veneto, n. 119/2020).

Nell'esperienza degli orientamenti interpretativi della sez. Controllo della Corte dei Conti, la legittimità di un'operazione di "soccorso" è stata in verità riscontrata soltanto con riferimento a poche situazioni: la necessità di recuperare al patrimonio comunale beni societari indispensabili per la prosecuzione dell'erogazione di servizi pubblici fondamentali o il **pregresso rilascio di garanzie dell'Ente per l'adempimento delle obbligazioni della società** (circostanza che, peraltro, appare sussistente proprio nel caso di specie).

Particolarmente interessanti, per il caso di specie, sono i seguenti interventi interpretativi:

- sez. Controllo della Corte dei Conti Veneto (Deliberazione n. 234/2019/PRSP/Legnago), secondo cui <<*la* ***riduzione di un canone di locazione non è assolutamente da escludere****, ma deve trovare corrispondenza in un concreto interesse pubblico perseguito dall'Ente*>>;

- sez. Controllo della Corte dei Conti Lombardia (Deliberazione n. 7/2016/VSG), avente ad oggetto i rapporti fra Comune di Bormio e la partecipata Bormio Terme S.p.A., per la quale la Corte, a fronte di reiterate perdite sopportate dalla partecipata, si sofferma nell'analizzare l'andamento del **margine operativo lordo** (**risultato al lordo degli ammortamenti**). Con cio' la Corte, nell'analizzare la decisione del Comune di Bormio volto, nell'ambito delle azioni di razionalizzazione societaria delle partecipate, a dar sostegno alla società, dimostra di prestare molta attenzione all'iter seguito dall'Ente nell'adozione delle proprie scelte, soffermandosi sulle motivazioni di carattere aziendalistico seguite.

Ebbene, esposti i criteri che informano la complessa materia *de quo*, non rimaneva che osservare che l'eventuale decisione che il Consiglio avesse ritenuto di voler adottare per dare continuità alla partecipata non poteva prescindere dal quadro rappresentato e diveniva decisiva la messa in luce:

- Delle **cause** che hanno a concorso a determinare la perdita gestionale (in primis, **l'eccessiva onerosità del canone concessorio** riconosciuto al Comune che, anzi, solitamente, in altre numerose realtà, assume il segno diametralmente opposto, ovverosia è costituito da un contributo gestionale a vantaggio della partecipata/società terza affidataria, che gestisce servizi aventi valenza economico sociale, caratterizzati da bassa capacità di copertura dei costi);

- La sussistenza, in ogni caso, dell'ottenimento di indici gestionali intermedi di redditività positivi (in primis: **il margine operativo lordo**), tali da offrire la dimostrazione dell'esistenza del raggiungimento di buoni indici di efficienza aziendale.

Senza con cio' dimenticare che, in caso di possibile inadempienza della società nei rapporti con i fornitori, tale circostanza possa determinare la responsabilità dell'Amministrazione comunale.

In un caso non troppo datato, il Tribunale di Napoli (sez. Imprese, Sentenza 7.11.2019, in Contabilità, vigilanza e controlli n. 8-9/2020), ha riconosciuto la responsabilità dell'Ente pubblico (socio di minoranza, peraltro) della società per abuso di eterodirezione della stessa, in applicazione dell'art. ***2497 c.c.***, secondo cui: <<*Le società e gli* ***enti*** *che, esercitando* ***attività di direzione e coordinamento di società****, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui* ***in violazione dei principi di corretta gestione delle società medesime****, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività e al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei* ***creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società***>>.

Nelle condotte dell'Amministrazione coinvolta sono state ravvisati evidenti violazioni dei principi di corretta gestione imprenditoriale della controllata, considerato che l'Ente controllante aveva agito nell'interesse proprio, riversando esclusivamente sulla partecipata i risultati negativi della gestione in perdita e traendo vantaggio in pregiudizio della stessa.

Segnalo, da ultimo, una importante sentenza del Tribunale di Milano del 2019, con cui è stata **cassata la richiesta di risarcimento**, in applicazione dell'art. 2497 c.c., a carico della controllante, pur a fronte di un canone applicato dalla controllante v/controllata per «spese di regia» di quasi 300 miliardi in 5 anni, pari all'1,3% del fatturato prodotto dalla controllata (dovrebbe trattarsi del «caso Ilva»):

https://www.5lex.it/documenti/Tribunale%20Milano,%20sentenza%20n%201958%20del%202019%20pubblicata%20il%2027%20febbraio%202019.pdf

Si tratta, a tutti gli effetti, **dell'elisione successiva del danno prodotto alla controllata**, posto che l'art. 2497 c.c. esclude esservi responsabilità *"… quando il danno risulta mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero **integralmente eliminato anche a seguito di operazioni dirette a ciò**"*.

In altri termini, se «danno è stato prodotto dall'Amministrazione», è possibile porvi riparo ….