



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

**LINEE GUIDA PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA
DEGLI ENTI TERRITORIALI SUL BILANCIO CONSOLIDATO 2019**

*ART. 1, COMMI 3 E 4, DEL DECRETO-LEGGE 10 OTTOBRE 2012, N. 174, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA
L. 7 DICEMBRE 2012, N. 213, E DELL'ART. 1, COMMI 166 E SEGUENTI, DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266.*

DELIBERAZIONE N. 16/SEZAUT/2020/INPR



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 16 /SEZAUT/2020/INPR

Adunanza del 7 ottobre 2020

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Guido CARLINO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Maurizio GRAFFEO, Luciana Savagnone, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Fulvio Maria LONGAVITA, Donata CABRAS, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio CONTU, Vincenzo LO PRESTI, Andrea ZACCHIA, Salvatore PILATO, Michele ORICCHIO, Maria RIOLO, Lucilla VALENTE, Piergiorgio DELLA VENTURA, Stefano SIRAGUSA, Maria Annunziata RUCIRETA;

Consiglieri Alfredo GRASSELLI, Stefania FUSARO, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Alessandro FORLANI, Stefano GLINIANSKI, Valeria FRANCHI, Filippo IZZO, Claudio GUERRINI, Amedeo BIANCHI;

Primi Referendari Michela MUTI;

Referendari Alessandra CUCUZZA, Marco SCOGNAMIGLIO, Annalaura LEONI, Daniela PIACENTE.

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

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

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'articolo 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come emendato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il principio contabile applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ed in particolare l'art. 1, commi 3 e 4;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 1/SEZAUT/2020/INPR, depositata il 23 gennaio 2020, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo per l'anno 2020;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 807 del 30 settembre 2020 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Uditi i Relatori, Consiglieri Adelisa Corsetti e Valeria Franchi;

DELIBERA

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti territoriali sul bilancio consolidato 2019, in attuazione dall'art. 1, commi 3 e 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, e dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nonché la relazione-questionario e la correlata nota metodologica.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato nell'adunanza del 7 ottobre 2020.

I Relatori

F.to Adelisa CORSETTI

F.to Valeria FRANCHI

Il Presidente

F.to Guido CARLINO

Depositata in segreteria il 13 ottobre 2020

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI PER L'ESERCIZIO 2019

1. Premessa

Il bilancio consolidato del “gruppo amministrazione pubblica” è lo strumento preordinato a dare piena evidenza alla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell’ente e della complessiva attività svolta dallo stesso attraverso le proprie articolazioni organizzative. Esso rappresenta – unitamente all’adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale su cui il predetto documento contabile si fonda – un obiettivo centrale del d.lgs. n. 118/2011, come integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014.

In considerazione della particolare rilevanza di tale documento contabile – e in corrispondenza della scadenza dei termini previsti per la prima adozione dello stesso – la Sezione delle autonomie nel corso del 2019 con la deliberazione n. 18/SEZAUT/INPR, ha adottato specifiche linee guida – ed allegate note metodologiche – volte ad integrare quelle emanate a norma dell’art. 1, co. 3, del d.l. n. 174/2012 e dell’art. 1, commi 166 e ss., della legge n. 266/2005, per le relazioni degli Organi di revisione dei conti sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli enti territoriali e ad assicurare l’uniformità dei comportamenti dei revisori contabili degli anzidetti enti che, in materia di bilancio consolidato, hanno reso specifico parere.

In vista dell’assolvimento degli adempimenti relativi all’adozione del bilancio consolidato per l’esercizio 2019, la Sezione ha ritenuto opportuno procedere ad una revisione delle indicazioni già rese, avendo riguardo a quanto emerso in sede di prima applicazione ed alle modifiche normative *medio tempore* intervenute per ciò che attiene alla platea dei soggetti interessati.

A tal riguardo, si richiamano le considerazioni già svolte nella richiamata deliberazione n. 18/2019 nella quale si è dato conto degli interventi normativi che hanno progressivamente eroso la portata applicativa dell’art. 11 del d.lgs. n. 118/2011 ed hanno, conseguentemente, ridimensionato il novero degli enti tenuti all’adempimento di cui trattasi.

Tale tendenza è stata, peraltro, confermata dalla disposizione di cui all’art. 57, co. 2-ter, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (c.d. correttivo fiscale), che ha messo a regime, per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la

moratoria già prevista dall'art. 15-*quater* del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla l. 28 giugno 2019, n. 58 (termine finale 31 dicembre 2019).

Con riguardo alla tempistica dell'adempimento deve, inoltre, segnalarsi lo slittamento dei termini, che risultano posticipati al 30 novembre 2020 in forza della previsione di cui all'art. 110 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

2. Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione

Come già evidenziato in occasione delle precedenti linee guida, l'esigenza del consolidamento delle risultanze di bilancio degli enti con quelle delle gestioni esternalizzate - posta in maniera cogente e precettiva dal nuovo sistema di contabilità armonizzata - non rappresenta una novità in senso assoluto, avendo trovato una prima positivizzazione nel TUEL e, segnatamente negli artt. 152, co. 2 e 172.

Detta esigenza è diventata più stringente con l'adozione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), con i quali si attribuisce particolare rilievo al bilancio consolidato, nella sua duplice e sinergica valenza informativa e gestionale, circostanza che ha, poi, ulteriormente, contribuito a dare impulso alla tematica.

Nondimeno, è con la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante "*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*" che la tematica del consolidamento acquista centralità, sicché l'adozione del relativo documento contabile si pone in termini di obbligatorietà.

In particolare, l'art. 2 della citata legge, nel fissare i principi ed i criteri direttivi cui devono uniformarsi i correlati decreti legislativi, alla lett. h) del co. 2, prevede, tra l'altro, l'adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune.

La pressoché coeva legge di contabilità e finanza pubblica 31 dicembre 2009, n. 196, all'art. 2, sotto la rubrica "*Delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili*", rimette al legislatore delegato l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati (co. 2, lett. e).

In tale alveo si colloca il d.lgs. n. 118/2011, novellato dal d.lgs. n. 126/2014 ("*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*"), il cui art. 11, nel dare attuazione all'articolato disegno tratteggiato dal legislatore delegato, ha stabilito l'obbligo di redazione del bilancio consolidato per tutti gli enti in contabilità armonizzata, secondo le tempistiche indicate dall'art. 18 dello stesso decreto.

Tale articolato *corpus* normativo trova completamente nelle disposizioni dettate dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge n. 213/2012, che, nell'intento di rafforzare i controlli della Corte dei conti sugli enti territoriali, ha integrato e novellato il TUEL, dando un ulteriore impulso all'obbligatorietà del bilancio consolidato.

Di particolare rilievo è la previsione di cui all'art. 148-*bis* TUEL, a mente della quale le Sezioni regionali di controllo, nell'esaminare i bilanci e i rendiconti degli enti locali, tengono conto, anche, dei risultati delle partecipazioni societarie.

Analogamente, per Regioni e Province autonome, l'art. 1, co. 4, del d.l. n. 174/2012, prevede che le Sezioni predette *“verificano altresì che i rendiconti delle regioni tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione, nonché dei risultati definitivi della gestione degli enti del Servizio sanitario nazionale”*.

L'attenzione del legislatore per il consolidamento dei conti del “gruppo amministrazione pubblica” si rinviene anche nelle norme che disciplinano i controlli interni.

L'art. 147 del TUEL, al co. 2, lett. d), dispone che il sistema di controllo interno è, tra l'altro, diretto a *«verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente»*. Analogamente, l'art. 147-*quater* del TUEL, nell'introdurre un'inedita forma di controllo sulle società partecipate dall'ente locale, al co. 4, prescrive che *«i risultati complessivi della gestione dell'Ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica»*.

Le stesse verifiche sono svolte con riferimento alle Regioni e alle Province autonome, ove la norma di riferimento è l'art. 1, co. 6, del d.l. n. 174/2012.

3. Le indicazioni della magistratura contabile

Tali finalità sono state evidenziate dalla magistratura contabile che, in diverse sedi e nell'ambito dell'importante riflessione avviata rispetto agli istituti di maggiore rilievo del nuovo sistema di contabilità armonizzata, è più volte intervenuta sulla tematica del consolidamento (cfr. Audizioni del 29 maggio 2014 e del 27 novembre 2014 innanzi alla Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale).

Specificata attenzione è stata, inoltre, posta dalla Sezione – nell'ambito delle relazioni rese al Parlamento in materia di organismi partecipati degli enti territoriali (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2018/FRG, 27/SEZAUT/2017/FRG e, da ultimo, 29/SEZAUT/2019/FRG) - che ha costantemente evidenziato la centralità del bilancio consolidato in quanto funzionale al rispetto, in termini di effettività, dei vincoli di finanza pubblica.

Ciò in coerenza con le chiare indicazioni offerte dal principio contabile applicato n. 4/4 allegato al d.gs. n. 118/2011, secondo cui «*Il bilancio consolidato è quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione*».

Continuo è stato, inoltre, il richiamo alla compiuta osservanza degli adempimenti prodromici all'adozione del bilancio consolidato e, in particolare, alla c.d. conciliazione delle posizioni creditorie e debitorie intestate all'ente partecipante ed all'organismo partecipato.

Detto adempimento - oltre a porsi quale presidio per il mantenimento anche prospettico degli equilibri di bilancio, evitando l'insorgenza di passività latenti in capo all'ente socio - assume particolare rilievo in sede di consolidamento, segnatamente ai fini delle operazioni di elisione delle partite infragruppo, in quanto preordinato a garantire la perfetta corrispondenza tra le poste creditorie e debitorie degli enti e le reciproche registrazioni tenute dai rispettivi organismi.

L'obbligo di dare dimostrazione della conciliazione dei rapporti di debito e credito, previsto inizialmente - nell'ambito delle misure volte a garantire e potenziare il sistema di pubblicità e trasparenza (art. 6, co. 4, d.l. 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 135) - solo per Comuni e Province, è stato, infatti, generalizzato ed esteso a tutti gli enti territoriali per effetto dell'art. 11 co. 6, lett. j) del d.lgs. 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).

Specifico impulso è stato dato dalla Corte per l'affinamento del concetto di "significatività" e "rilevanza" dei bilanci da consolidare, in relazione alle criticità evidenziate dalle Sezioni regionali (Sez. contr. Puglia, deliberazione n. 66/2016/PRSP) e dalla Sezione delle autonomie, nelle proprie linee di indirizzo e con monitoraggi *ad hoc* (Sezione delle autonomie, deliberazioni nn. 14/SEZAUT/2017/INPR; 9/SEZAUT/2016/INPR e 27/SEZAUT/2016/FRG, par. 1.3.3 e par. 3.7; 4/SEZAUT/2015/INPR). L'attuale formulazione del principio contabile supera le rilevate criticità, sotto il duplice profilo della riduzione della soglia di rilevanza e dell'inclusione necessaria delle società *in house* e degli organismi titolari di affidamenti diretti.

4. Struttura del questionario

In tale contesto vanno a collocarsi il questionario allegato alle presenti linee guida e le correlate note metodologiche.

Il questionario sostanzialmente riproduce lo schema di quello precedente essendo articolato in sei sezioni, precedute da una scheda anagrafica.

La Sezione Prima, intitolata "Individuazione GAP e Area di consolidamento", è dedicata alla corretta individuazione del Gruppo amministrazione pubblica e del perimetro di consolidamento, secondo le prescritte modalità.

La Sezione Seconda, ("Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato"), è volta a verificare se l'ente territoriale capogruppo ha fornito tutte le indicazioni e le direttive agli organismi inclusi nel perimetro di consolidamento per l'elaborazione dei documenti necessari alla redazione del bilancio consolidato.

La Sezione Terza punta l'attenzione su "Rettifiche di pre-consolidamento ed elisione delle operazioni infragruppo": vi rientrano le verifiche sulla corretta attività di omogeneizzazione dei bilanci e di eliminazione delle partite reciproche.

La Sezione Quarta concerne le "Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo". I revisori, nell'ambito della circolarizzazione dei crediti e debiti, sono chiamati a verificare l'avvenuta asseverazione dei saldi reciproci tra ente capogruppo e organismi inclusi nel perimetro.

La Sezione Quinta, finalizzata alle "Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto", tende a rilevare la correttezza nella determinazione del patrimonio del "gruppo amministrazione pubblica".

La Sezione Sesta riguarda le "Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa", che deve tenere in opportuna evidenza tutti i fatti contabili e gestionali utili a inquadrare correttamente il contributo economico che l'ente capogruppo fornisce assieme ai suoi organismi consolidati in termini di equilibri di finanza pubblica.

5. Modalità di compilazione

In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul bilancio consolidato 2019 i fogli di lavoro dovranno essere trasmessi per il tramite del sistema Con.Te. (Contabilità Territoriale).

A tal fine, occorre entrare nel sito della Corte dei conti, accedere all'area "Servizi" e selezionare il link al portale "FITNET" (Finanza Territoriale Network) per poi accedere, con le proprie credenziali SPID di secondo livello, al sistema "Con.Te.", da cui scaricare l'allegato questionario dal box "Documenti - Questionari" presente nella homepage. Gli utenti sprovvisti di un "profilo" sui sistemi FITNET saranno automaticamente indirizzati ad una pagina di profilazione per l'accreditamento.

Occorrerà selezionare, poi, in successione, il *link* “Controllo e Referto” e il sistema “Con.Te”, attraverso il quale, utilizzando la funzione “Invio Documenti” presente nel menù “Documenti”, potrà essere trasmesso il questionario. Il file della relazione-questionario deve essere nominato secondo i seguenti parametri: Bilancio_Consolidato_Ente_Anno (esempio: Bilancio_Consolidato_Regione_Molise_2019; Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2019).

Nel caso dovesse essere necessario il caricamento di documenti già trasmessi che abbiano in comune, con la precedente versione, identiche caratteristiche (quali: esercizio, fase, utente, ente, tipo documento, nome file, estensione), le versioni successive del file già trasmesso dovranno essere rinominate aggiungendo in calce, rispettivamente, il suffisso: V2, V3 etc. (es. Bilancio_Consolidato_Regione_Molise_2019_V2; Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2019_V2).

In proposito, si richiama l’attenzione sulla necessità che la presente relazione-questionario riguardante il bilancio consolidato per l’anno 2019 sia trasmessa alla Corte dei conti, con le suindicate modalità, entro il **31 gennaio 2021**, salvo termine più breve eventualmente stabilito dalle Sezioni regionali per gli Enti territoriali di rispettiva competenza.

6. Relazione-questionario e base informativa BDAP

La possibilità di soddisfare le esigenze informative connesse al sistema di controllo e referto della finanza territoriale mediante analisi dei dati provenienti dal sistema gestionale BDAP e da altre banche dati, non esonera, tuttavia, i Revisori dall’onere di verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alla competente struttura la necessità di inserire le informazioni mancanti.

In capo ai Revisori dei conti presso gli enti territoriali è anche l’onere di verificare la coerenza dei dati presenti in BDAP con quanto risultante dai documenti formalmente approvati. A tal fine, potranno registrarsi nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati, per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell’ente di competenza in esso presenti.

La registrazione potrà essere eseguita sia dal Presidente del Collegio dei revisori (PCR) sia dai collaboratori del Collegio dei revisori (CCR) e dovrà essere effettuata selezionando il seguente *link* “Nuova Registrazione” presente nella Home page di BDAP: <http://www.bdap.tesoro.it/Pagine/default.aspx>.

Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all’utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce “Supporto” all’interno della *Home page*. Anche sul Portale “FITNET” della Corte dei conti sarà disponibile una sintetica guida operativa per effettuare la registrazione.

7. Relazione-questionario e Sezioni regionali di controllo

Le presenti Linee guida e la relativa relazione-questionario costituiscono supporto operativo anche per l'attività delle Sezioni di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, le quali, sulla base dei principi richiamati dalle sentenze n. 23/2014, n. 39/2014 e n. 40/2014 della Corte costituzionale, potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili.

In quest'ambito, potranno svolgere, ove ne ravvisino la necessità, approfondimenti istruttori su ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse, specie in materia di vincoli di finanza pubblica, in ordine ai quali la sesta sezione del questionario non propone quesiti per effetto del doppio regime introdotto dalla legge di bilancio n. 145/2018.

Resta inteso che le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno garantire tutte le informazioni richieste secondo le indicazioni fornite dalle Sezioni di controllo territorialmente competenti. A tal fine, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, i Revisori dei predetti enti potranno richiamare la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario, dando evidenza degli effetti prodotti da detta normativa in relazione ai profili di interesse richiamati nello schema di relazione.

