

# LE PARTECIPATE E IL BILANCIO CONSOLIDATO

Giornata formativa del 06 luglio 2017

Massafra

Docente: dott.ssa Grazia Marcucci

# Le partecipate e il bilancio consolidato

Da dove partiamo?

Armonizzazione contabile

Riferimenti normativi

Principi contabili

## Armonizzazione contabile

Per armonizzazione contabile si intende un complesso e articolato processo di riforma della contabilità pubblica, avviato dalla legge 31 dicembre 2009 n. 196, finalizzato a rendere i bilanci di tutte le pubbliche amministrazioni più trasparenti, omogenei, confrontabili ed aggregabili e a rafforzare allo stesso tempo il coordinamento della finanza pubblica, nel rispetto dei vincoli e delle regole discendenti dall'appartenenza dell'Italia alla UE.

## Armonizzazione contabile

Il percorso di armonizzazione contabile si basa su tre deleghe al Governo, contenute negli articoli 2 (commi 2 e 6) e 40 della legge n. 196/09, che si distinguono per campo di applicazione e per soggetti coinvolti (Amministrazioni territoriali, Amministrazioni non territoriali, Amministrazioni Centrali).

Anche per le Università è in corso un processo di riforma del sistema contabile, in attuazione della delega prevista dalla legge n. 240 del 2010 e in coerenza con le disposizioni della legge n. 196/09.

## Riferimenti normativi

- Legge di contabilità e finanza pubblica (L. 196/2009)
- D. Lgs. 118/2011, artt. 11-bis / 11-quinquies, modificati da D.  
Lgs. 126/2014
- D.Lgs. 118/2011, allegato principio contabile n.4, modificato  
rispetto al DPCM del 28/12/2011
- DPCM 28/12/2011 art. 19

## Riferimenti normativi

### •TUEL:

- ✓ art. 147-quater comma 4 : *«i risultati complessivi della gestione... sono rilevati mediante bilancio consolidato... secondo le modalità previste dal D. Lgs. 118/2011»*
- ✓ art. 151 comma 8 : *«entro il 30 settembre l'ente approva il bilancio consolidato... secondo il principio n.4...»*
- ✓ art. 152 comma 2 : *«Il Regolamento di Contabilità assicura la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni...»*
- ✓ art. 233-bis (introdotto dal D.Lgs. 126/2014) : *«il bilancio consolidato è predisposto e redatto secondo le modalità previste nel D. Lgs. 118/2011»*

# I principi contabili

## Principio contabile OIC 17

*Il bilancio consolidato è il bilancio che espone la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico di un gruppo di imprese considerate come un'unica impresa, superando così le distinte personalità giuridiche delle imprese del gruppo, elaborato dalla società posta al vertice*

Applicato al contesto pubblico, il soggetto posto al vertice risulta essere l'ente capogruppo mentre gli altri soggetti corrispondono ad enti o organismi controllati e partecipati dall'ente capogruppo, verso i quali esercita un potere di influenza o di controllo, secondo le definizioni riportate nei riferimenti normativi.

## I principi contabili

IPSAS 6: Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate; il Principio Contabile Internazionale IPSAS 6 impone l'obbligo di redigere il bilancio consolidato a tutte le entità del settore pubblico che esercitano un potere di controllo su altre entità economiche. Il concetto di controllo, a sua volta, viene definito come il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell'entità controllata in modo da ottenerne i benefici relativi; Metodo integrale (IPSAS 6);



## I principi contabili

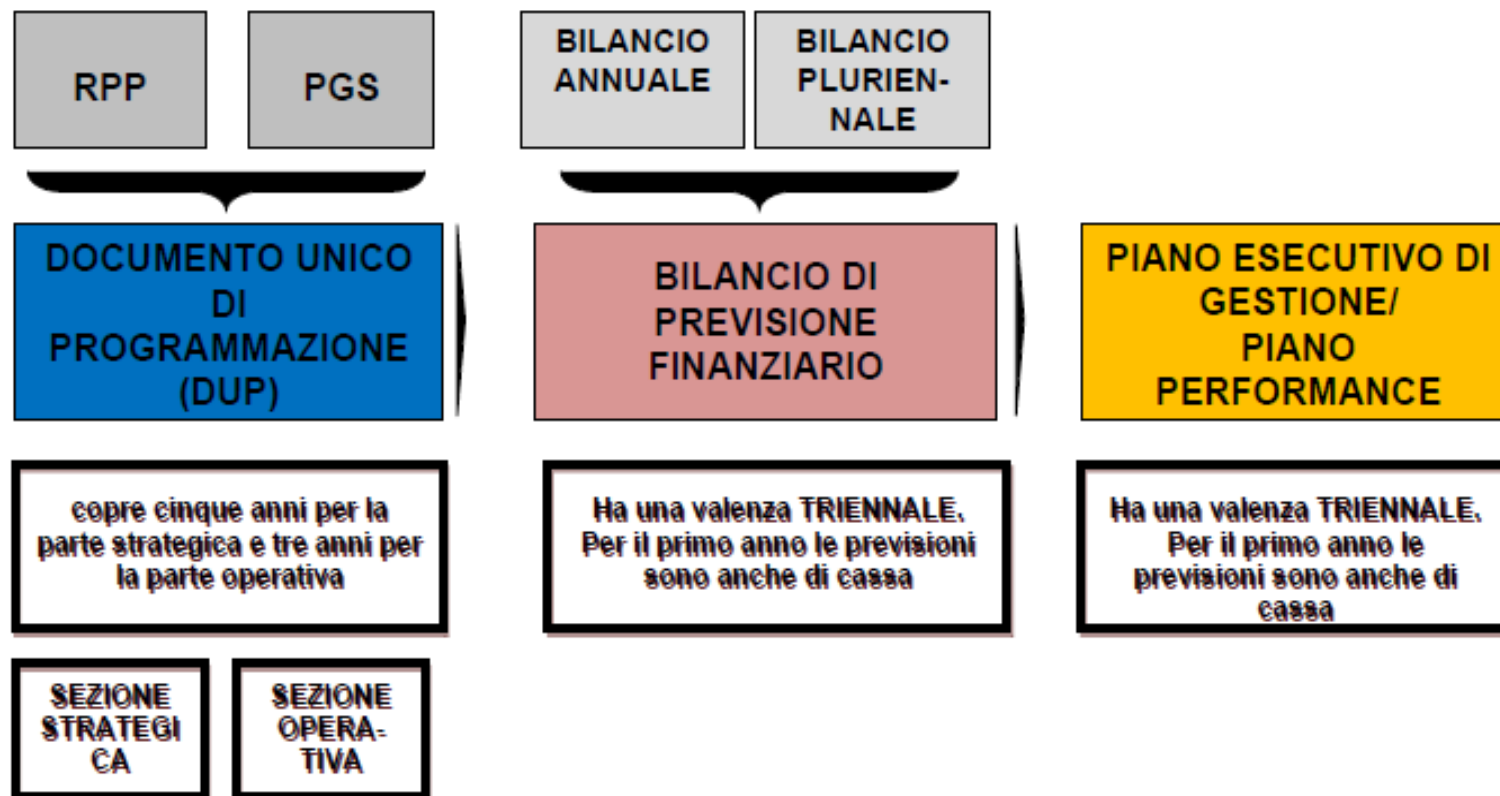
IPSAS 7: Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate; il Principio Contabile Internazionale IPSAS 7 definisce collegata “un’impresa nella quale la partecipante ha un’influenza notevole e che non è né controllata né una joint venture per la partecipante”. Ed ancora, per influenza notevole intende “il potere di partecipare dalla determinazione delle scelte amministrative e gestionali della partecipata senza averne il controllo”; Metodo del patrimonio netto (IPSAS 7);

## I principi contabili

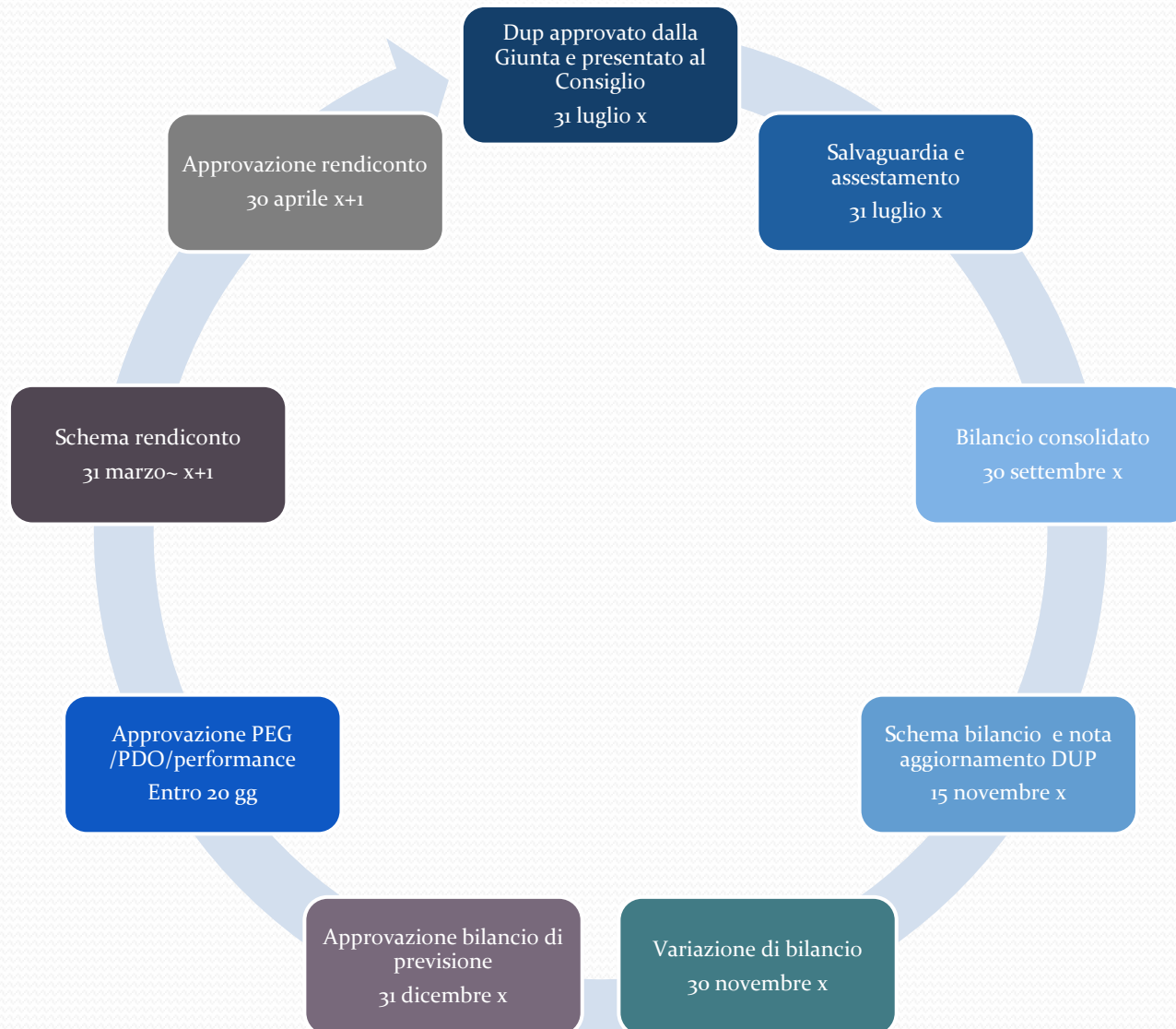
IPSAS 8: Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture. il Principio Contabile Internazionale IPSAS 8 definisce la joint venture come l'accordo contrattuale con il quale due o più parti intraprendono un'attività economica sottoposta a controllo congiunto. Metodo proporzionale (IPSAS 8)

# Gli strumenti di programmazione

## I DOCUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE



# Gli strumenti di programmazione



# Le partecipate ....cenni

## Premessa

Il continuo mutamento normativo nella disciplina di settore rende instabile nel prossimo futuro gli assetti riguardanti le società partecipate.

Basti pensare che la scelta sulle funzioni da svolgere e i modelli organizzativi sono stati decisi in itinere anche come conseguenza di precise scelte legislative, si pensi ad esempio al divieto di gestire in economia i servizi a rilevanza economica.

In molti casi la scelta di esternalizzazione è stata dettata dalla esigenza di eludere i vincoli di spesa che nel frattempo il legislatore introduceva.

La contromisura è stata nel tempo quella di estendere i vincoli anche in capo alle società nelle diverse accezioni.

# Le partecipate ....cenni

## Premessa

l'utilizzo di unità aziendali (in forma societaria e non) dotate di una propria autonomia ha rappresentato, per gli Enti Locali, un fondamentale strumento attraverso cui organizzare l'erogazione dei servizi pubblici da essi resi o comunque svolgere funzioni di propria competenza o attività a queste strumentali. A partire dagli anni Novanta, a seguito dei numerosi interventi normativi succedutisi, tale situazione ha subito una considerevole evoluzione con l'incentivazione (prima) e l'imposizione (poi) dell'utilizzo di strumenti di natura privatistica, maggiormente idonei, se non altro in via teorica, a dare risposte efficaci ed efficienti alle nuove esigenze del contesto economico e sociale di riferimento. La possibilità per gli Enti Locali di prender parte al capitale di soggetti in veste societaria afferisce in primo luogo alla capacità giuridica di diritto privato ad essi riconosciuta.

# Le partecipate ....cenni

## Premessa

D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, recante Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica (in seguito anche Testo unico o T.U.), sono stati declinati nel dettaglio i limiti entro i quali gli Enti Locali possono partecipare a società di capitali (la delega al Governo ad adottare i relativi atti, entro dodici mesi, era stata conferita con Legge 7 agosto 2015, n. 124). La norma, per sua stessa natura, andando ad accogliere l'insieme delle disposizioni disciplinanti la costituzione, la vita e la cessazione delle partecipazioni societarie da parte delle amministrazioni pubbliche, assume conseguentemente un ruolo nodale nell'utilizzo di tale strumento. Peraltro, con sentenza 25 novembre 2016, n. 251 la Corte costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità parziale di alcuni articoli della Legge n. 124/2015. A seguito della pronunzia, nella seduta del Consiglio dei Ministri del 17 febbraio 2017, il Governo ha adottato, in via preliminare, uno schema di decreto recante disposizioni correttive ed integrative al D.Lgs. n. 175/2016.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Vincoli

Con le previsioni contenute nel D.Lgs. n. 175/2016, il legislatore ha introdotto limiti particolarmente restrittivi rispetto alla possibilità per le pubbliche amministrazioni di costituire, assumere o mantenere partecipazioni societarie. Le disposizioni in questione hanno come finalità dichiarata l'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche, la tutela e promozione della concorrenza e del mercato, nonché la razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica (art. 1, co. 2), arginando il sempre più frequente abuso di forme privatistiche da parte delle pubbliche amministrazioni stesse, a causa del quale esse risultano presenti in settori assolutamente estranei alla loro “missione” istituzionale.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Vincoli

Vincoli giuridici formali, legati al soggetto	Forme giuridiche consentite (art. 3) [possono partecipare esclusivamente a società, anche consortili, costituite in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, anche in forma cooperativa]
Vincoli giuridici sostanziali, od oggettivi	Vincolo di scopo pubblico (art. 4, co. 1) la prescrizione di un preciso vincolo legato alle finalità istituzionali specifiche e proprie delle amministrazioni di riferimento
	Vincolo di attività (art. 4, co. 2) la delimitazione delle specifiche attività perseguibili attraverso lo strumento societario
Vincoli di fattibilità economica	Economicità dell'impiego delle risorse pubbliche (anche in relazione alle diverse opzioni praticabili, rispondenza dei principi generali cui risponde l'azione amministrativa e del confronto della convenienza delle diverse opzioni a disposizione dell'ente decisore

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

le amministrazioni pubbliche possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni in società esclusivamente per lo svolgimento delle seguenti attività:

a. Produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi. Con riferimento all'espressione "servizi di interesse generale", richiamata dalla norma, pare condivisibile l'interpretazione secondo cui essa farebbe riferimento "ad un concetto più ampio di quello di "servizi d'interesse economico generale", riguardando sia i servizi di mercato che quelli non di mercato che le autorità pubbliche considerano di interesse generale e assoggettano a specifici obblighi di servizio pubblico" (Corte dei conti, Lombardia, parere. n. 195/2009; Corte dei conti, Veneto parere n. 5/2009).

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

b. Progettazione e realizzazione di un'opera pubblica in base ad un accordo di programma tra le amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 193 del D.Lgs. N. 50/2016.

L'istituto della società pubblica di progetto fa riferimento ad un'opzione messa a disposizione dal legislatore per la progettazione e realizzazione di un'opera pubblica tipica dell'ambito sovraterritoriale anche in ambito della finanza di progetto

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

c. Realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio di interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del codice degli appalti.

Forme di partenariato istituzionalizzato. Il socio privato deve possedere i requisiti di qualificazione previsti da norme legali o regolamentari in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita. All'avviso pubblico sono allegati la bozza dello statuto e degli eventuali accordi parasociali, nonché degli elementi essenziali del contratto di servizio e dei disciplinari e regolamenti di esecuzione che ne costituiscono parte integrante. Il bando di gara deve specificare l'oggetto dell'affidamento, i necessari requisiti di qualificazione generali e speciali di carattere tecnico ed economico-finanziario dei concorrenti, nonché il criterio di aggiudicazione che garantisca una valutazione delle offerte in condizioni di concorrenza effettiva in modo da individuare un vantaggio economico complessivo per l'amministrazione pubblica che ha indetto la procedura. I criteri di aggiudicazione possono includere, tra l'altro, aspetti qualitativi ambientali, sociali connessi all'oggetto dell'affidamento o relativi all'innovazione.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

c. Realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio di interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del codice degli appalti.

Forme di partenariato istituzionalizzato. Il socio privato deve possedere i requisiti di qualificazione previsti da norme legali o regolamentari in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita. All'avviso pubblico sono allegati la bozza dello statuto e degli eventuali accordi parasociali, nonché degli elementi essenziali del contratto di servizio e dei disciplinari e regolamenti di esecuzione che ne costituiscono parte integrante. Il bando di gara deve specificare l'oggetto dell'affidamento, i necessari requisiti di qualificazione generali e speciali di carattere tecnico ed economico-finanziario dei concorrenti, nonché il criterio di aggiudicazione che garantisca una valutazione delle offerte in condizioni di concorrenza effettiva in modo da individuare un vantaggio economico complessivo per l'amministrazione pubblica che ha indetto la procedura. I criteri di aggiudicazione possono includere, tra l'altro, aspetti qualitativi ambientali, sociali connessi all'oggetto dell'affidamento o relativi all'innovazione.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

d. autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;

Le società in house hanno come oggetto sociale esclusivo una o più delle attività di cui alle lettere a), b), d) ed e) del comma 2. Salvo quanto previsto dall'articolo 16, tali società operano in via prevalente con gli enti costituenti o partecipanti o affidanti.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi

e. servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 50 del 2016



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Società in house

Le società in house ricevono affidamenti diretti di contratti pubblici dalle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo o da ciascuna delle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo congiunto solo se non vi sia partecipazione di capitali privati, ad eccezione di quella prescritta da norme di legge e che avvenga in forme che non comportino controllo o potere di veto, né l'esercizio di un'influenza determinante sulla società controllata.

2. Ai fini della realizzazione dell'assetto organizzativo di cui al comma 1:

a) gli statuti delle società per azioni possono contenere clausole in deroga delle disposizioni dell'articolo 2380-bis e dell'articolo 2409-novies del codice civile;

b) gli statuti delle società a responsabilità limitata possono prevedere l'attribuzione all'ente o agli enti pubblici soci di particolari diritti, ai sensi dell'articolo 2468, terzo comma, del codice civile;

c) in ogni caso, i requisiti del controllo analogo possono essere acquisiti anche mediante la conclusione di appositi patti parasociali; tali patti possono avere durata superiore a cinque anni, in deroga all'articolo 2341-bis, primo comma, del codice civile.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Società in house

3. Gli statuti delle società di cui al presente articolo devono prevedere che oltre l'ottanta per cento del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'ente pubblico o dagli enti pubblici soci.
- 3-bis. La produzione ulteriore rispetto al limite di fatturato di cui al comma 3, che può essere rivolta anche a finalità diverse, è consentita solo a condizione che la stessa permetta di conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della società.
4. Il mancato rispetto del limite quantitativo di cui al comma 3 costituisce grave irregolarità ai sensi dell'articolo 2409 del codice civile e dell'articolo 15 del presente decreto.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Società in house

5. Nel caso di cui al comma 4, la società può sanare l'irregolarità se, entro tre mesi dalla data in cui la stessa si è manifestata, rinunci a una parte dei rapporti con soggetti terzi, sciogliendo i relativi rapporti contrattuali, ovvero rinunci agli affidamenti diretti da parte dell'ente o degli enti pubblici soci, sciogliendo i relativi rapporti. In quest'ultimo caso le attività precedentemente affidate alla società controllata devono essere riaffidate, dall'ente o dagli enti pubblici soci, mediante procedure competitive regolate dalla disciplina in materia di contratti pubblici, entro i sei mesi successivi allo scioglimento del rapporto contrattuale. Nelle more dello svolgimento delle procedure di gara i beni o servizi continueranno ad essere forniti dalla stessa società controllata.

6. Nel caso di rinuncia agli affidamenti diretti, di cui al comma 5, la società può continuare la propria attività se e in quanto sussistano i requisiti di cui all'articolo 4. A seguito della cessazione degli affidamenti diretti, perdono efficacia le clausole statutarie e i patti parasociali finalizzati a realizzare i requisiti del controllo analogo.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Società in house

7. Le società di cui al presente articolo sono tenute all'acquisto di lavori, beni e servizi secondo la disciplina di cui al [decreto legislativo n. 50 del 2016](#). Resta fermo quanto previsto dagli articoli [5](#) e [192](#) del medesimo [decreto legislativo n. 50 del 2016](#).

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

2. L'organo amministrativo delle società a controllo pubblico è costituito, di norma, da un amministratore unico.
3. L'assemblea della società a controllo pubblico, con delibera motivata con riguardo a specifiche ragioni di adeguatezza organizzativa e tenendo conto delle esigenze di contenimento dei costi, può disporre che la società sia amministrata da un consiglio di amministrazione composto da tre o cinque membri, ovvero che sia adottato uno dei sistemi alternativi di amministrazione e controllo previsti dai paragrafi 5 e 6 della sezione VI-bis del capo V del titolo V del libro V del codice civile. La delibera è trasmessa alla sezione della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4, e alla struttura di cui all'articolo 15.
4. Nella scelta degli amministratori delle società a controllo pubblico, le amministrazioni assicurano il rispetto del principio di equilibrio di genere, almeno nella misura di un terzo, da computare sul numero complessivo delle designazioni o nomine effettuate in corso d'anno. Qualora la società abbia un organo amministrativo collegiale, lo statuto prevede che la scelta degli amministratori da eleggere sia effettuata nel rispetto dei criteri stabiliti dalla [\*legge 12 luglio 2011, n.\*](#)

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

5. Quando la società a controllo pubblico sia costituita in forma di società a responsabilità limitata, non è consentito, in deroga all'articolo 2475, terzo comma, del codice civile, prevedere che l'amministrazione sia affidata, disgiuntamente o congiuntamente, a due o più soci.
6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previo parere delle Commissioni parlamentari competenti, per le società a controllo pubblico sono definiti indicatori dimensionali quantitativi e qualitativi al fine di individuare fino a cinque fasce per la classificazione delle suddette società. Per le società controllate dalle regioni o dagli enti locali, il decreto di cui al primo periodo è adottato previa intesa in Conferenza unificata ai sensi dell'articolo [9](#) del [decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281](#).

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

8. Gli amministratori delle società a controllo pubblico non possono essere dipendenti delle amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti. Qualora siano dipendenti della società controllante, in virtù del principio di onnicomprensività della retribuzione, fatto salvo il diritto alla copertura assicurativa e al rimborso delle spese documentate, nel rispetto del limite di spesa di cui al comma 6, essi hanno l'obbligo di riversare i relativi compensi alla società di appartenenza. Dall'applicazione del presente comma non possono derivare aumenti della spesa complessiva per i compensi degli amministratori.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

9. Gli statuti delle società a controllo pubblico prevedono altresì:
- a) l'attribuzione da parte del consiglio di amministrazione di deleghe di gestione a un solo amministratore, salva l'attribuzione di deleghe al presidente ove preventivamente autorizzata dall'assemblea;
  - b) l'esclusione della carica di vicepresidente o la previsione che la carica stessa sia attribuita esclusivamente quale modalità di individuazione del sostituto del presidente in caso di assenza o impedimento, senza riconoscimento di compensi aggiuntivi;
  - c) il divieto di corrispondere gettoni di presenza o premi di risultato deliberati dopo lo svolgimento dell'attività, e il divieto di corrispondere trattamenti di fine mandato, ai componenti degli organi sociali;
  - d) il divieto di istituire organi diversi da quelli previsti dalle norme generali in tema di società.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

10. E' comunque fatto divieto di corrispondere ai dirigenti delle società a controllo pubblico indennità o trattamenti di fine mandato diversi o ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva ovvero di stipulare patti o accordi di non concorrenza, anche ai sensi dell'articolo 2125 del codice civile.
11. Nelle società di cui amministrazioni pubbliche detengono il controllo indiretto, non è consentito nominare, nei consigli di amministrazione o di gestione, amministratori della società controllante, a meno che siano attribuite ai medesimi deleghe gestionali a carattere continuativo ovvero che la nomina risponda all'esigenza di rendere disponibili alla società controllata particolari e comprovate competenze tecniche degli amministratori della società controllante o di favorire l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento.
12. Coloro che hanno un rapporto di lavoro con società a controllo pubblico e che sono al tempo stesso componenti degli organi di amministrazione della società con cui è instaurato il rapporto di lavoro, sono collocati in aspettativa non retribuita e con sospensione della loro iscrizione ai competenti istituti di previdenza e di assistenza, salvo che rinuncino ai compensi dovuti a qualunque titolo agli amministratori.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico*

13. Le società a controllo pubblico limitano ai casi previsti dalla legge la costituzione di comitati con funzioni consultive o di proposta. Per il caso di loro costituzione, non può comunque essere riconosciuta ai componenti di tali comitati alcuna remunerazione complessivamente superiore al 30 per cento del compenso deliberato per la carica di componente dell'organo amministrativo e comunque proporzionata alla qualificazione professionale e all'entità dell'impegno richiesto.
14. Restano ferme le disposizioni in materia di inconferibilità e incompatibilità di incarichi di cui al [decreto legislativo 8 aprile 2013, n. 39](#).
15. Agli organi di amministrazione e controllo delle società in house si applica il [decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 15 luglio 1994, n. 444](#).
16. Nelle società a partecipazione pubblica ma non a controllo pubblico, l'amministrazione pubblica che sia titolare di una partecipazione pubblica superiore al dieci per cento del capitale propone agli organi societari l'introduzione di misure analoghe a quelle di cui ai commi 6 e 10.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Gestione del personale*

1. Salvo quanto previsto dal presente decreto, ai rapporti di lavoro dei dipendenti delle società a controllo pubblico si applicano le disposizioni del capo I, titolo II, del libro V del codice civile, dalle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa, ivi incluse quelle in materia di ammortizzatori sociali, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, e dai contratti collettivi.
2. Le società a controllo pubblico stabiliscono, con propri provvedimenti, criteri e modalità per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi, anche di derivazione europea, di trasparenza, pubblicità e imparzialità e dei principi di cui all'articolo [35, comma 3](#), del [decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165](#). In caso di mancata adozione dei suddetti provvedimenti, trova diretta applicazione il suddetto articolo [35, comma 3](#), del [decreto legislativo n. 165 del 2001](#).
3. I provvedimenti di cui al comma 2 sono pubblicati sul sito istituzionale della società. In caso di mancata o incompleta pubblicazione si applicano gli articoli [22, comma 4](#), [46](#) e [47, comma 2](#), del [decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33](#).

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Gestione del personale*

4. Salvo quanto previsto dall'articolo 2126 del codice civile, ai fini retributivi, i contratti di lavoro stipulati in assenza dei provvedimenti o delle procedure di cui al comma 2, sono nulli. Resta ferma la giurisdizione ordinaria sulla validità dei provvedimenti e delle procedure di reclutamento del personale.
5. Le amministrazioni pubbliche socie fissano, con propri provvedimenti, obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 25, ovvero delle eventuali disposizioni che stabiliscono, a loro carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera. <sup>(31)</sup>
6. Le società a controllo pubblico garantiscono il concreto perseguimento degli obiettivi di cui al comma 5 tramite propri provvedimenti da recepire, ove possibile, nel caso del contenimento degli oneri contrattuali, in sede di contrattazione di secondo livello.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Gestione del personale*

7. I provvedimenti e i contratti di cui ai commi 5 e 6 sono pubblicati sul sito istituzionale della società e delle pubbliche amministrazioni socie. In caso di mancata o incompleta pubblicazione si applicano l'[articolo 22](#), comma 4, [46](#) e [47](#), comma 2, del [decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33](#).

8. Le pubbliche amministrazioni titolari di partecipazioni di controllo in società, in caso di reinternalizzazione di funzioni o servizi esternalizzati, affidati alle società stesse, procedono, prima di poter effettuare nuove assunzioni, al riassorbimento delle unità di personale già dipendenti a tempo indeterminato da amministrazioni pubbliche e transitate alle dipendenze della società interessata dal processo di reinternalizzazione, mediante l'utilizzo delle procedure di mobilità di cui all'articolo [30](#) del [decreto legislativo n. 165 del 2001](#) e nel rispetto dei vincoli in materia di finanza pubblica e contenimento delle spese di personale. Il riassorbimento può essere disposto solo nei limiti dei posti vacanti nelle dotazioni organiche dell'amministrazione interessata e nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Gestione del personale*

La spesa per il riassorbimento del personale già in precedenza dipendente dalle stesse amministrazioni con rapporto di lavoro a tempo indeterminato non rileva nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili e, per gli enti territoriali, anche del parametro di cui all'articolo 1, comma 557-quater, della [legge n. 296 del 2006](#), a condizione che venga fornita dimostrazione, certificata dal parere dell'organo di revisione economico-finanziaria, che le esternalizzazioni siano state effettuate nel rispetto degli adempimenti previsti dall'articolo [6-bis del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165](#), e, in particolare, a condizione che:

- a) in corrispondenza del trasferimento alla società della funzione sia stato trasferito anche il personale corrispondente alla funzione medesima, con le correlate risorse stipendiali;
- b) la dotazione organica dell'ente sia stata corrispondentemente ridotta e tale contingente di personale non sia stato sostituito;
- c) siano state adottate le necessarie misure di riduzione dei fondi destinati alla contrattazione integrativa;
- d) l'aggregato di spesa complessiva del personale soggetto ai vincoli di contenimento sia stato ridotto in misura corrispondente alla spesa del personale trasferito alla società.

Le disposizioni di cui all'[articolo 1, commi da 565 a 568 della legge 27 dicembre 2013, n. 147](#), continuano ad applicarsi fino alla data di pubblicazione del decreto di cui all'articolo 25, comma 1, e comunque non oltre il 31 dicembre 2017.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche*

1. le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, con proprio provvedimento, un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti di cui al comma 2, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione.
2. I piani di razionalizzazione, corredati di un'apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione, sono adottati ove, in sede di analisi di cui al comma 1, le amministrazioni pubbliche rilevino:
  - a) partecipazioni societarie che non rientrino in alcuna delle categorie di cui all'articolo 4;
  - b) società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
  - c) partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
  - d) partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;
  - e) partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;
  - f) necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
  - g) necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite all'articolo 4.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche*

3. provvedimenti di cui ai commi 1 e 2 sono adottati entro il 31 dicembre di ogni anno e sono trasmessi con le modalità di cui all'articolo [17](#) del [decreto-legge n. 90 del 2014](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge di conversione 11 agosto 2014, n. 114](#) e rese disponibili alla struttura di cui all'articolo 15 e alla sezione di controllo della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4.
4. In caso di adozione del piano di razionalizzazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo le pubbliche amministrazioni approvano una relazione sull'attuazione del piano, evidenziando i risultati conseguiti, e la trasmettono alla struttura di cui all'articolo 15 e alla sezione di controllo della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4.
5. I piani di riassetto possono prevedere anche la dismissione o l'assegnazione in virtù di operazioni straordinarie delle partecipazioni societarie acquistate anche per espressa previsione normativa. I relativi atti di scioglimento delle società o di alienazione delle partecipazioni sociali sono disciplinati, salvo quanto diversamente disposto nel presente decreto, dalle disposizioni del codice civile e sono compiuti anche in deroga alla previsione normativa originaria riguardante la costituzione della società o l'acquisto della partecipazione.
6. La mancata adozione degli atti di cui ai commi da 1 a 4 da parte degli enti locali comporta la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da un minimo di euro 5.000 a un massimo di euro 500.000, salvo il danno eventualmente rilevato in sede di giudizio amministrativo contabile, comminata dalla competente sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti” .

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Norme finanziarie sulle società partecipate dalle amministrazioni locali*

Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo [1, comma 3](#), della [legge 31 dicembre 2009, n. 196](#), presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## *Norme finanziarie sulle società partecipate dalle amministrazioni locali*

2. Gli accantonamenti e le valutazioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dall'anno 2015. In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, in presenza di adozione della contabilità finanziaria:

- a) l'ente partecipante a società che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo accantona, in proporzione alla quota di partecipazione, una somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016; qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla lettera b);
- b) l'ente partecipante a società che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo accantona, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Revisione straordinaria delle partecipazioni

L'art. 24 del D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, “Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica”, così come modificato dal D.Lgs. 16 giugno 2017, n.100 - prevede che le Amministrazioni pubbliche effettuino, entro il 30 settembre 2017, con provvedimento motivato, la *Revisione straordinaria* delle partecipazioni dirette e indirette detenute alla data di entrata in vigore del decreto stesso, ossia al 23 settembre 2016.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Revisione straordinaria delle partecipazioni

L'esito di tale ricognizione, anche in caso negativo, deve essere comunicato attraverso l'applicativo *Partecipazioni* del [Portale Tesoro](#) con cui il Dipartimento del Tesoro effettua annualmente la rilevazione delle partecipazioni pubbliche e dei rappresentanti delle Amministrazioni negli organi di governo di società ed enti, ai sensi dell'articolo 17, comma 4, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90.

Il sistema resterà aperto per l'acquisizione delle comunicazioni fino al **31 ottobre 2017**, fermo restando l'obbligo per le Amministrazioni di adottare i provvedimenti motivati di ricognizione entro il termine del **30 settembre 2017** previsto dalla norma.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Quali sono le amministrazioni obbligate

Le Amministrazioni interessate dalla rilevazione sono:

1. quelle individuate dall'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo del 30 marzo 2001 n. 165;
2. consorzi o associazioni di Amministrazioni di cui al punto 1 per qualsiasi fine istituiti;
3. gli enti pubblici economici e le autorità di sistema portuale.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Quali sono le amministrazioni obbligate

articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo del 30 marzo 2001 n. 165; Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al [decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300](#). Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Quali sono gli obblighi

Entro il **30 settembre 2017**, ciascuna amministrazione pubblica deve, con provvedimento motivato, effettuare una ricognizione di tutte le partecipazioni detenute, direttamente o indirettamente, al **23 settembre 2016** - data di entrata in vigore del Testo unico - individuando quelle che, ai sensi di quanto previsto dal D.Lgs. 175/2016, sono da alienare oppure oggetto di misure di razionalizzazione.

La comunicazione deve essere resa anche in assenza di partecipazioni.

In caso di mancata adozione dell'atto ricognitivo, il socio pubblico non può esercitare i diritti sociali nei confronti della società e, salvo in ogni caso il potere di alienare la partecipazione, la medesima è liquidata in denaro.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Come deve essere fatta la comunicazione al MEF?

La comunicazione sull'esito della revisione straordinaria va fatto esclusivamente per via telematica attraverso l'applicativo *Partecipazioni* accessibile, dagli utenti abilitati, attraverso il [Portale Tesoro](#). A tal fine, all'interno dell'applicativo *Partecipazioni* è stata implementata una sezione dedicata: *“Revisione straordinaria ex art. 24 D. lgs. 175/16”*.

Per le Amministrazioni che hanno già effettuato la rilevazione delle partecipazioni al 31 dicembre 2015, il sistema consente di visualizzare le informazioni già inserite e di confermare, modificare e integrare i dati registrati ai fini dell'adempimento richiesto dal Testo unico, rendendo più semplice il processo di comunicazione dei dati. Gli utenti non abilitati per l'accesso all'applicativo *Partecipazioni* devono registrarsi secondo le modalità indicate nella home page del [Portale Tesoro](#).

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Cosa deve essere comunicato al MEF?

Attraverso l'applicativo *Partecipazioni* devono essere inserite, per ciascuna società partecipata, le informazioni relative a:

1. anagrafica, con l'indicazione della quota di partecipazione (diretta e/o indiretta) detenuta alla data del **23 settembre 2016**;
2. attività svolta per l'Amministrazione e parametri di dimensione e di performance previsti dall'art. 20, comma 2, del Testo unico;
3. esito della *revisione straordinaria*, ossia indicazione sulla decisione di adottare o meno misure di misura di



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Cosa deve essere comunicato al MEF?

Sempre attraverso l'applicativo occorre trasmettere, in formato elettronico (PDF), il provvedimento motivato di ricognizione (anche in caso negativo).

A conclusione del processo di inserimento dati e caricamento del provvedimento, il sistema invierà all'utente via email gli estremi del protocollo di acquisizione che saranno, inoltre, visibili nell'applicativo.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## La modifica del testo unico delle società partecipate

Le modifiche al testo unico del 2016 sono state necessarie dopo la sentenza della Consulta sulla riforma Madia che ha imposto la ricerca di un accordo con Regioni ed enti locali. Intesa che ha portato a diverse modifiche: il rinvio al 30 settembre dei piani per i tagli e gli eventuali esuberi; l'abbassamento della soglia di fatturato sotto cui chiudere (da un milione a 500 mila euro, anche se solo per la fase ponte 2017-2019).

Il primo appuntamento da rispettare è quello di fine luglio data entro la quale gli statuti delle società dovranno , essere adeguati alle nuove regole. Tra le novità ricordiamo che le partecipate non potranno più corrispondere gettoni di presenza o premi di risultato deliberati dopo lo svolgimento dell'attività o erogare trattamenti di fine mandato; il Cda – che potrà avere al massimo 5 membri - non potrà affidare deleghe di gestione a un solo amministratore, a meno che si tratti del presidente; eliminata poi la carica del vicepresidente e introdotti scaglioni di stipendio con un tetto massimo di 240mila euro.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Il decreto correttivo

E' stato pubblicato sulla GU n. 147 del 26 giugno 2017 il c.d. decreto correttivo al “testo unico in materia di società a partecipazione pubblica”.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per gli organismi partecipati

La circolare 1/2014 ha individuato la categoria generale degli “**enti di diritto privato che svolgono attività di pubblico interesse**” alla quale devono applicarsi le regole di trasparenza. In tale categoria rientrano: gli enti che svolgono attività di pubblico interesse in virtù di un **rapporto di controllo**: in questo caso, le norme sulla trasparenza devono essere applicate all’intera organizzazione (e all’attività) dell’ente considerato, salvo che si dimostri che il controllo non sia finalizzato allo svolgimento di “attività di pubblico interesse”, ma di mere attività economiche o commerciali di rilievo esclusivamente privatistico (circostanza quest’ultima che, nella maggior parte dei casi, stride fortemente con le finalità istituzionali dell’Amministrazione pubblica controllante); gli enti che svolgono attività di pubblico interesse in virtù di un **rapporto di partecipazione minoritaria**: le disposizioni sulla trasparenza non devono essere applicate all’intera organizzazione dell’ente considerato, ma solo a quella parte dell’organizzazione (e dell’attività) che consiste in “attività di pubblico interesse”.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per gli organismi partecipati

1. devono predisporre il Programma per la trasparenza e l'integrità con le stesse finalità disciplinate dall'art. 10 del D.Lgs. 33/2013. Tale programma deve definire le misure, i modi e le iniziative volte all'attuazione degli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa vigente, ivi comprese le misure organizzative volte ad assicurare la regolarità e la tempestività dei flussi informativi. Il Programma per la trasparenza e l'integrità costituisce di norma una sezione del Piano di prevenzione della corruzione.
2. devono inoltre nominare il Responsabile per la trasparenza, che, di norma, coincide con il Responsabile per la prevenzione della corruzione. Tale responsabile è individuato dall'organo di indirizzo politico "di norma tra i dirigenti amministrativi di ruolo di prima fascia in servizio", circostanza questa che, soprattutto negli organismi partecipati di piccole dimensioni, creare molte incertezze.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per gli organismi partecipati

3. sono tenuti ad osservare l'obbligo di pubblicazione dei dati relativi agli “organi di indirizzo politico” previsto all'art. 14 del D.Lgs. 33/2013. Secondo il Dipartimento della Funzione Pubblica, infatti, negli enti di diritto privato la distinzione tra organi di indirizzo e organi di gestione è meno rilevante di quanto possa avvenire nelle pubbliche amministrazioni; pertanto, la trasparenza sugli organi interni deve essere riferita a tutti gli organi di governance dell'ente.
4. relativamente al Presidente, all'amministratore delegato e ai membri del consiglio di amministrazione dell'organismo partecipato, dovranno essere pubblicati sul sito internet istituzionale:
  - l'atto di nomina, con l'indicazione della durata dell'incarico; il curriculum;
  - i compensi di qualsiasi natura connessi all'assunzione della carica, nonché gli importi di viaggi di servizio e missioni pagati con fondi pubblici;

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per gli organismi partecipati

- i dati relativi all'assunzione di altre cariche, presso enti pubblici o privati, ed i relativi compensi a qualsiasi titolo corrisposti; gli altri eventuali incarichi con oneri a carico della finanza pubblica e l'indicazione dei compensi spettanti;
- le dichiarazioni di cui all'art. 2 della Legge 441/1982, nonché le attestazioni e dichiarazioni di cui agli artt. 3 e 4 della medesima legge, limitatamente al soggetto, al coniuge non separato e ai parenti entro il secondo grado, ove gli stessi vi consentano (in ogni caso, deve essere data evidenza del mancato consenso).

I dati di cui sopra devono essere pubblicati entro tre mesi dalla nomina e devono rimanere pubblicati per i tre anni successivi dalla cessazione del mandato, salve le informazioni concernenti la situazione patrimoniale e, ove consentita, la dichiarazione del coniuge non separato e dei parenti entro il secondo grado, che vengono pubblicate fino alla cessazione dell'incarico.



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per le PA

L'articolo 22 del decreto 97/2016 oggi deve essere letto con le disposizioni del Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica.

Ciascuna amministrazione pubblica e aggiorna annualmente: a) l'elenco degli enti pubblici, comunque denominati, istituiti, vigilati o finanziati, nonché di quelli per i quali l'amministrazione abbia il potere di nomina degli amministratori dell'ente, con l'elencazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate; b) l'elenco delle società di cui detiene direttamente quote di partecipazione anche minoritaria indicandone l'entità, con l'indicazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate;



# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per le PA

- c) l'elenco degli enti di diritto privato, comunque denominati, in controllo dell'amministrazione, con l'indicazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate; sono enti di diritto privato in controllo pubblico gli enti di diritto privato sottoposti a controllo da parte di amministrazioni pubbliche, oppure gli enti costituiti o vigilati da pubbliche amministrazioni nei quali siano a queste riconosciuti, anche in assenza di una partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici o dei componenti degli organi;
- d) una o più rappresentazioni grafiche che evidenziano i rapporti tra l'amministrazione e gli enti di cui sopra.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per le PA

In aggiunta a quanto sopra, già previsto in precedenza, oggi è necessario pubblicare anche:

1- (lett. d-bis): tutti i provvedimenti di costituzione di società a partecipazione pubblica, acquisto di partecipazioni, gestione delle partecipazioni pubbliche, alienazione di partecipazioni sociali, quotazione di società a controllo pubblico in mercati regolamentati e razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche, previsti dal Testo unico delle società;

2- i provvedimenti, previsti dai commi 5 e 6 dell'articolo 19 del testo unico delle società, con cui le PA fissano, per le società controllate, obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, incluse quelle per il personale, nonché i provvedimenti e contratti con cui le stesse società recepiscono tali obiettivi. A norma dell'articolo 19 comma 7 del decreto legislativo 175/2016, tali provvedimenti sono pubblicati nella sottosezione di secondo livello “Società partecipate”, “provvedimenti”.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per le PA

Nei casi di mancata o incompleta pubblicazione dei provvedimenti di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 19 del decreto 175/2016, è prevista l'applicazione delle sanzioni: dell'articolo 22 comma 4 (nel caso di mancata o incompleta pubblicazione dei dati relativi agli enti [...], è vietata l'erogazione in loro favore di somme a qualsivoglia titolo da parte dell'amministrazione [...]); dell'articolo 46 (responsabilità dirigenziale, eventuale causa di responsabilità per danno all'immagine dell'amministrazione, valutazione ai fini della corresponsione della retribuzione di risultato e del trattamento accessorio collegato alla performance individuale dei responsabili); dell'articolo 47 comma 2 (sanzione amministrativa pecuniaria) del decreto trasparenza. Secondo il comma 4 dell'articolo 22, nella nuova formulazione, il divieto di erogare somme non si applica ai “pagamenti che le amministrazioni sono tenute ad erogare a fronte di obbligazioni contrattuali per prestazioni svolte in loro favore da parte di uno degli enti e società [...]”.

# Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica

## Obblighi di trasparenza per le PA

Inoltre, sempre a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legislativo 97/2016, il divieto di erogare somme si applica solo nei casi in cui l'omessa o incompleta pubblicazione dei dati dipendano dalla mancata comunicazione degli stessi da parte degli enti e delle società, qualora tali dati non siano già nella diretta disponibilità delle amministrazioni. Pertanto, l'Autorità raccomanda alle amministrazioni, prima di erogare somme in favore di uno degli enti e delle società di cui all'articolo 22, di verificare sul proprio sito web che tutti i dati previsti risultino pubblicati (ANAC deliberazione 1310/2016, pag. 15).

# Il bilancio consolidato

## Premessa

Una delle tante novità del nuovo ordinamento contabile riguarda l'introduzione del bilancio consolidato, che deve essere approvato dal Consiglio Comunale entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

# Il bilancio consolidato

## Riferimenti normativi

1. artt. da 11-bis a 11-quinquies del D.Lgs. n. 118/2011
2. allegato 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011

# Il bilancio consolidato

## Principio contabile OIC 17

*Il bilancio consolidato è il bilancio che espone la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico di un gruppo di imprese considerate come un'unica impresa, superando così le distinte personalità giuridiche delle imprese del gruppo, elaborato dalla società posta al vertice*

Applicato al contesto pubblico, il soggetto posto al vertice risulta essere l'ente capogruppo mentre gli altri soggetti corrispondono ad enti o organismi controllati e partecipati dall'ente capogruppo, verso i quali esercita un potere di influenza o di controllo, secondo le definizioni riportate nei riferimenti normativi.

# Il bilancio consolidato

## Funzioni

### Governance

- programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il gruppo pubblico

### Accountability

- rappresentazione complessiva delle consistenze patrimoniali e finanziarie

### Trasparency

- sopperire alla carenza informativa del bilancio dell'ente dando rappresentazione di natura contabile delle scelte di indirizzo e pianificazione



# Il bilancio consolidato

## Finalità

1. sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
2. attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
3. ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

# Il bilancio consolidato

## Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica

Il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente - contemporaneamente - di rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo e di rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Per rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria il bilancio consolidato predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti dei componenti del gruppo, utilizza il metodo di consolidamento integrale o proporzionale.

# Il bilancio consolidato

## Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica

Per rappresentare le esternalizzazioni, invece, il bilancio consolidato è elaborato sulla base dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

Pertanto, per cogliere entrambi i fenomeni risulterebbe necessario predisporre due diversi bilanci consolidati

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

Il termine “gruppo amministrazione pubblica” comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un’amministrazione pubblica come definito dal decreto.

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una **nozione di controllo di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”**, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

Organismi strumentali

Enti strumentali controllati

Enti strumentali partecipati

Società controllate

Società partecipate

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **organismo strumentale**, ovvero un'articolazione organizzativa del Comune, anche a livello territoriale, dotata di autonomia gestionale e contabile e priva di personalità giuridica;
- **ente strumentale controllato**: l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
  - il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **ente strumentale controllato:** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

**Segue....**

- il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;



# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **ente strumentale controllato:** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

**Segue....**

- la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **ente strumentale controllato:** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

**Segue....**

- l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **ente strumentale controllato:** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

**Segue....**

- un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante.

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **ente strumentale partecipato:** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni viste sopra per l'ente strumentale controllato;
- **società controllata:** la società nella quale l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
  - il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **società controllata:** la società nella quale l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

**Segue...**

- il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole; a tale proposito i contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante;

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

- **società partecipata:** la società nella quale l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata.

# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

Pertanto nel “Gruppo Amministrazione Pubblica” **rientrano anche enti per cui il Comune non detiene alcuna partecipazione diretta o indiretta**, come ad esempio nel caso, peraltro molto frequente, di fondazioni di diritto privato che gestiscono case di cura e/o riposo, scuole paritarie per l’infanzia, ecc., nei quali l’ente, per espressa previsione statutaria dell’ente controllato, nomina la maggioranza degli organi decisionali.



# Il bilancio consolidato

## Definizione del gruppo amministrazione pubblica

Sono invece espressamente esclusi dal consolidamento i seguenti enti: aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio Sanitario Nazionale; istituti zooprofilattici di cui al D.Lgs. n. 270/1993.

# Il bilancio consolidato

## Adempimento

In base alla lettera a) del comma 1 dell'art. 172 del TUEL, al bilancio di previsione del Comune “capogruppo” **deve essere allegato l'elenco degli indirizzi internet** di pubblicazione dei rendiconti e dei bilanci consolidati dei soggetti considerati nel “Gruppo Amministrazione Pubblica” relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce **o, in alternativa, devono essere allegati al bilancio di previsione** qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco.

# Il bilancio consolidato

## Gli enti facenti parte del Gruppo Amministrazione Pubblica

Per poter individuare gli enti da inserire nel “Gruppo Amministrazione Pubblica” è necessaria una ricognizione finalizzata ad individuare tutti gli enti partecipati direttamente o indirettamente dal Comune nonché tutti gli enti che, pur non essendo partecipati dall’ente, hanno determinate caratteristiche

# Il bilancio consolidato

## Gli enti facenti parte del Gruppo Amministrazione Pubblica

Per poter individuare gli enti da inserire nel “Gruppo Amministrazione Pubblica” è necessaria una ricognizione finalizzata ad individuare tutti gli enti partecipati direttamente o indirettamente dal Comune nonché tutti gli enti che, pur non essendo partecipati dall’ente, hanno determinate caratteristiche

# Il bilancio consolidato

## Premessa

Anno decorrenza	Scadenza approvazione 1° bilancio consolidato	Soggetti obbligati
2015	30/09/2016	Enti che hanno partecipato nel 2014 alla sperimentazione del nuovo sistema contabile Comuni non sperimentatori con popolazione non inferiore ai 5.000 abitanti che non si sono avvalsi della facoltà di rinvio al 2016 prevista dal comma 4 dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 118/2011

# Il bilancio consolidato

## Premessa

Anno decorrenza	Scadenza approvazione 1° bilancio consolidato	Soggetti obbligati
2016	30/09/2017	Enti non sperimentatori con popolazione non inferiore ai 5.000 abitanti che si sono avvalsi della facoltà di rinvio al 2016 prevista dal comma 4 dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 118/2011 2017 30/09/2018 Enti non sperimentatori con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti

# Il bilancio consolidato

## Premessa

Anno decorrenza	Scadenza approvazione 1° bilancio consolidato	Soggetti obbligati
2017	30/09/2018	Comuni non sperimentatori con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti



# Il bilancio consolidato

## Premessa

Il bilancio consolidato, che deve essere predisposto secondo le modalità e i criteri individuati nel principio applicato di cui all'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011, è costituito:

- dal conto economico consolidato;
- dallo stato patrimoniale consolidato;
- dalla relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;
- dalla relazione del collegio dei revisori dei conti.

# Il bilancio consolidato

## La delibera della Giunta Comunale

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti devono approvare, **prima dell'inizio dell'anno di riferimento** con deliberazione della Giunta Comunale, che dovrà poi essere aggiornata ad ogni variazione e comunque riapprovata entro l'inizio di ogni anno, i due seguenti elenchi:

1. gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
2. gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo amministrazione pubblica compresi nel bilancio consolidato.

# Il bilancio consolidato

## La delibera della Giunta Comunale

Prima dell'inizio del periodo oggetto di consolidamento e comunque il prima possibile in caso di mancato rispetto del suddetto termine, l'ente deve comunicare ai soggetti della seconda casistica, ricompresi, per l'esercizio di riferimento, nel proprio bilancio consolidato, l'elenco degli altri enti nella medesima situazione e ogni eventuale variazione deliberata al riguardo.

# Il bilancio consolidato

## La disciplina transitoria 2015/2017

Per i bilanci consolidati del 2015/2017, in deroga a quanto definito al paragrafo precedente (che sarà quindi applicabile a “regime” a partire dal consolidato 2018) viene previsto che:

- con riferimento alle società controllate, non sono considerate quelle quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, intendendo per società quotate quelle emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentari;
- con riferimento alle società partecipate, si considerano esclusivamente quelle a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

# Il bilancio consolidato

## Gli enti soggetti al consolidamento

Fanno invece parte del secondo elenco che deve essere approvato dalla Giunta comunale

- gli enti del primo elenco con esclusione di quelli nei quali la “capogruppo” detiene una partecipazione inferiore all' 1% o che presenta un bilancio irrilevante ovvero quando il totale dell'attivo, del patrimonio netto e dei ricavi caratteristici della partecipata/controllata presentano dei valori inferiori al 10% dei corrispondenti valori del bilancio comunale, ovviamente con riferimento alla stesso esercizio.

Quindi, per fare un esempio, con riferimento all'esercizio 2016 si dovranno confrontare i dati del 2014 degli enti che fanno parte del “Gruppo Amministrazione Pubblica” con

# Il bilancio consolidato

## Gli enti soggetti al consolidamento

### **Esempio**

con riferimento all'esercizio 2016 si dovranno confrontare i dati del 2014 degli enti che fanno parte del "Gruppo Amministrazione Pubblica" con quelli del medesimo esercizio del Comune "capogruppo": attenzione perché per poter considerare irrilevante il bilancio dell'ente è necessario che tutti i tre sopracitati parametri siano inferiori alla soglia del 10%.

Viene inoltre prevista la facoltà di non consolidare i bilanci degli enti per cui vi è un'impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. In proposito viene precisato, forse per evitare comportamenti elusivi, che tale facoltà è esercitabile esclusivamente in presenza

# Il bilancio consolidato

## Gli enti soggetti al consolidamento

Viene inoltre prevista la facoltà di non consolidare i bilanci degli enti per cui vi è **un'impossibilità** di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. In proposito viene precisato, forse per evitare comportamenti elusivi, che tale facoltà è esercitabile esclusivamente in presenza di eventi di natura straordinaria quali ad esempio terremoti, alluvioni e altre calamità naturali.

Infine, per quanto concerne gli enti che non adottano una contabilità economico-patrimoniale si suggerisce di raffrontare con il medesimo criterio del 10% altri valori contabili quali ad esempio il totale delle entrate/accertamenti e delle spese/impegni.



# Il bilancio consolidato

Le direttive da impartire agli enti di cui al secondo elenco

- comunicare che la trasmissione al Comune dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative, necessarie all'elaborazione del consolidato, dovrà avvenire in forma cartacea o su supporto informatico entro **10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento** (scadenza entro la quale dovranno essere trasmessi anche i bilanci consolidati delle sub-holding) e che se alle predette scadenze i bilanci dei componenti del gruppo non saranno ancora stati approvati, dovrà essere trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione;

# Il bilancio consolidato

**Le direttive da impartire** agli enti di cui al secondo elenco

- comunicare che dovranno essere trasmessi al Comune lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo);
- comunicare le linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica, secondo i criteri previsti dal principio contabile allegato 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011;

# Il bilancio consolidato

**Le direttive da impartire** agli enti di cui al secondo elenco

- comunicare che dovrà essere adottato il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno (in tale caso, la partecipazione dovrà essere contabilizzata in base al criterio del costo).

# Il bilancio consolidato

## Considerazioni finali

1. massima attenzione agli aspetti propedeutici all'approvazione del bilancio consolidato, possibilmente condividendo con l'Organo di revisione lo schema di delibera di Giunta di approvazione dei due elenchi fin qui illustrati;
2. Attenzione focalizzata, con riferimento alla disciplina transitoria 2015/2017, alla casistica senz'altro più diffusa che riguarda le società partecipate.

# Il bilancio consolidato

## Considerazioni finali

3. puntuale sussistenza dei requisiti in capo alla società controllata ai fini del consolidamento ed in particolare se la società è:
  - a totale partecipazione pubblica: si dovrà quindi analizzare se direttamente o indirettamente il capitale sia detenuto da enti pubblici (anche diversi dal Comune “capogruppo”);
  - affidataria di servizi pubblici locali (acqua, rifiuti, distribuzione gas, ecc.) e non di servizi che non si qualificano come tali;

# Il bilancio consolidato

## Considerazioni finali

3. puntuale sussistenza dei requisiti in capo alla società controllata ai fini del consolidamento ed in particolare se la società è:
  - affidataria di servizi pubblici locali da parte del Comune “capogruppo” e non ad esempio da parte di un altro ente ancorché pubblico (vedasi ad esempio gli ATEM), seppure con riferimento a servizi che riguardano il territorio comunale di competenza: in altre parole è necessario verificare la titolarità del servizio e dell’affidamento;
  - affidataria di servizi pubblici locali in forma diretta, ovvero senza procedura di gara ad evidenza pubblica e non con altre forme che non si qualificano come tali.

# Il bilancio consolidato

## Considerazioni finali

4. l'ente dovrà valutare, al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, l'opportunità di considerare non irrilevanti i bilanci (inserendoli quindi nel bilancio consolidato) che presentano dati contabili inferiori alla sopra citata quota del 10% di enti che gestiscono servizi comunali di particolare importanza informativa, come può essere il caso, ad esempio, di una farmacia comunale.



# Il bilancio consolidato

## Area di consolidamento

Nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'ente non ha enti o società che, nel rispetto del principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che non si procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.

# Il bilancio consolidato

## Uniformità dei bilanci

L'uniformità dei bilanci è garantita:

- ❖ Per gli enti in contabilità finanziaria, dall'implementazione dell'armonizzazione
- ❖ Per gli enti in contabilità civilistica, dall'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo

# Il bilancio consolidato

## Uniformità dei bilanci

deroghe all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione, che dovranno essere adeguatamente motivate nella nota integrativa al bilancio consolidato:

1. quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a rappresentare in modo veritiero e corretto il bilancio consolidato;
2. quando non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione (il principio contabile applicato non fornisce riferimenti circa l'entità della rilevanza, quindi occorre valutare caso per caso, con prudenza e buonsenso).

# Il bilancio consolidato

## Omogeneità dei bilanci

Primo ostacolo che si presenta in fase di consolidamento è la frequente disomogeneità dei bilanci.

infatti può accadere che vi siano, rispetto alla contabilità comunale, differenti criteri di valutazione e di consolidamento adottati (ad esempio, nel caso di componenti del gruppo da consolidare che siano, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche), oppure siano utilizzati differenti schemi di bilancio, o vi siano disomogenee date di chiusura dei bilanci o, più semplicemente, vi sia una diversa moneta di conto.

Tutte queste diversità dovranno essere risolte attraverso le necessarie rettifiche in sede di consolidamento.

# Il bilancio consolidato

## Omogeneità dei bilanci

### Temporale

- ☐ Data di riferimento del bilancio: 31 Dicembre
- ☐ Se la data non coincide è necessario apportare un bilancio annuale intermedio

### Sostanziale

- ☐ Criteri di valutazione uniformi
- ☐ Riconciliazione dei principi

### Formale

- ☐ Schemi di bilancio utilizzati
- ☐ Eventuali operazioni di riclassificazione

# Il bilancio consolidato

## Operazioni infragruppo

Il bilancio si basa sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di **una unica entità economica** composta da una pluralità di soggetti giuridici. Pertanto devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono il trasferimento di risorse all'interno del gruppo.

# Il bilancio consolidato

## Operazioni infragruppo

Occorre:

- a) Individuazione delle operazioni avvenute all'interno del gruppo
- b) Individuazione delle modalità di contabilizzazione delle operazioni infragruppo
- c) Individuazione dei disallineamenti
- d) Sistemazione contabile

*Riconciliazione rapporti debito – credito (Dl 95/2012 art. 6 co. 4)*



# Il bilancio consolidato

## Operazioni infragruppo

Occorre:

- a) Individuazione delle operazioni avvenute all'interno del gruppo
- b) Individuazione delle modalità di contabilizzazione delle operazioni infragruppo
- c) Individuazione dei disallineamenti
- d) Sistemazione contabile

*Riconciliazione rapporti debito – credito (Dl 95/2012 art. 6 co. 4)*

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Le rettifiche infragruppo che comportano l'eliminazione di equivalenti poste attive/passive del patrimonio o singoli componenti positive/negative del conto economico non modificheranno la consistenza del patrimonio netto e del risultato economico (si pensi al caso di un credito della società X nei confronti della società Y appartenente allo stesso gruppo da consolidare: in questo caso si eliminerà un credito ad esempio di 100 della società X nei confronti della società Y e per lo stesso importo un debito della società Y nei confronti della società X), a differenza di altre rettifiche dove questa equivalenza non si verifica.

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Quest'ultimo è il caso, ad esempio, in cui tra due enti che devono essere consolidati è avvenuta una compravendita di un immobile, che ha generato per la parte venditrice una plusvalenza o una minusvalenza contabilizzata nel proprio conto economico: in tal caso si dovrà eliminare tale plusvalenza/minusvalenza, andando così a ridurre il risultato di esercizio del conto economico consolidato.

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Le operazioni di rettifica possono essere evitate se relative ad operazioni di importo irrilevante rispetto all'ammontare complessivo dell'attivo/passivo patrimoniale o del conto economico di cui fanno parte, fornendo adeguata motivazione nella nota integrativa (anche in questo caso il principio contabile applicato non fornisce riferimenti circa l'entità della rilevanza, quindi si conferma che occorre valutare caso per caso, con prudenza e buonsenso).

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Per quanto riguarda invece i dividendi che una controllata distribuisce alla controllante all'interno del gruppo, al fine di evitare una doppia contabilizzazione dello stesso utile, sia in capo a chi distribuisce che in capo a chi lo percepisce, si dovrà procedere eliminando il dividendo nel bilancio della controllante e ricostituendo la riserva di capitale della controllata, per pari ammontare.

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Altri casi di rettifiche infragruppo da effettuare sono:

1. eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
2. eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
3. eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, dall'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni ancora di proprietà del gruppo.

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

Altri casi di rettifiche infragruppo da effettuare sono:

1. eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
2. eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
3. eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, dall'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni ancora di proprietà del gruppo.



# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

In ordine alle operazioni infragruppo si evidenzia il caso:

1. di operazioni tra il Comune e una sua controllata in cui l'IVA pagata dal Comune risulta indetraibile per quest'ultimo e detraibile per la controllata: in tale caso l'IVA non è oggetto di eliminazione (a differenza dell'imponibile) e rientrerà tra i costi del conto economico consolidato.

# Il bilancio consolidato

## Rettifiche infragruppo

In ordine alle operazioni infragruppo si evidenzia il caso:

1. di operazioni tra il Comune e una sua controllata in cui l'IVA pagata dal Comune risulta indetraibile per quest'ultimo e detraibile per la controllata: in tale caso l'IVA non è oggetto di eliminazione (a differenza dell'imponibile) e rientrerà tra i costi del conto economico consolidato.

# Eliminazione operazioni infragruppo

## Esempio 1

La società X partecipata al 100% dal Comune, acquista merci da economie terze per 100 e le rivende all'ente a 150, che le rivende a terzi per 200. Il profitto di gruppo per l'operazione è pari alla differenza dei ricavi conseguiti dal Comune ed il costo sostenuto dalla controllata, pari a 100. Costi e ricavi infragruppo vanno interamente rettificati, così come i debiti ed i crediti reciproci.

Si procede pertanto con le seguenti scritture contabili:

Ricavi vs/controllante	150	Costi vs/ controllata	150
------------------------	-----	-----------------------	-----

Debito vs/ controllata	150	Credito vs / controllante	150
------------------------	-----	---------------------------	-----

# Eliminazione operazioni infragruppo

## Esempio 2

Nel caso di canoni di concessione, la società X riceve dal Comune un canone di concessione per lo svolgimento dei servizi per manutenzione verde pubblico pari a 100 e la società Y riceve dal medesimo Comune un contributo di 150 per attività relativa a servizi sociali

I costi ed i ricavi infragruppo vanno rettificati, così come i debiti e crediti reciproci:

<b>Proventi da servizi pubblici vs/controllante</b>	<b>100</b>	<b>Canoni concessione vs/società X</b>	<b>100</b>
---	------------	--	------------

<b>Contributi in conto esercizio vs/controllante</b>	<b>150</b>	<b>Oneri per contributi vs/ società Y</b>	<b>150</b>
--	------------	---	------------

# Il bilancio consolidato

## La rettifica della partecipazione

- Eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- Eliminazione del valore delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote di patrimonio netto

### Differenza da consolidamento

- ✓ positiva = valore iscritto in attivo consolidato
- ✓ negativa = valore iscritto a riserva nel PN consolidato o nel fondo rischi ed oneri del consolidato

# Il bilancio consolidato

## La rettifica della partecipazione

- Eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- Eliminazione del valore delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote di patrimonio netto

### Differenza da consolidamento

- ✓ positiva = valore iscritto in attivo consolidato
- ✓ negativa = valore iscritto a riserva nel PN consolidato o nel fondo rischi ed oneri del consolidato

# Il bilancio consolidato

## Consolidamento bilanci

Il consolidamento si ottiene sommando, voce per voce, i valori dello stato patrimoniale e del conto economico dei vari bilanci da consolidare, avendo accortezza di considerare per intero (c.d. metodo integrale) i valori relativi ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate, come definiti dagli artt. 11-ter (comma 1) e 11-quater del D.Lgs. n. 118/2011, e in proporzione (c.d. metodo proporzionale) alla quota di partecipazione i valori relativi ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati, come definiti dagli artt. 11-ter (comma 2) e 11-quinquies del D.Lgs. n. 118/2011.



# Il bilancio consolidato

## Metodi di consolidamento

### INTEGRALE

Bilanci degli enti strumentali **controllati** e società controllate con rappresentazione della quota di pertinenza di terzi, sia nel CE che nello SP

### PROPORZIONALE

Bilanci delle società partecipate ed enti strumentali **partecipati**, proporzionalmente alla quota di partecipazione

# Il bilancio consolidato

Metodi di consolidamento

INTEGRALE

Nel caso di applicazione del c.d. metodo integrale, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico consolidati dovrà essere evidenziata, distintamente da quella della capogruppo, la quota di pertinenza di terzi.

Lo schema da utilizzare per il bilancio consolidato è quello previsto dall'allegato n. 11 al D.Lgs. n. 118/2011, che prevede oltre che la colonna dei valori dell'anno oggetto del consolidamento, anche quella dell'anno precedente, che non dovrà essere valorizzata dagli enti che approvano per la prima volta tale documento

# Il bilancio consolidato

## Metodi di consolidamento

## INTEGRALE

Il metodo consiste nella inclusione integrale delle attività e delle passività dell'impresa controllata nel bilancio consolidato. Vengono pertanto sommati «linea per linea», i valori delle voci dei singoli bilanci delle realtà comprese nell'area di consolidamento.

Vanno comunque preventivamente eliminati:

- .La partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni di patrimonio netto
- .I crediti e i debiti tra imprese incluse nel consolidamento
- .I proventi e gli oneri relativi ad operazioni effettuate tra le medesime
- .Gli utili e le perdite conseguenti ad operazioni effettuate tra le medesime

È necessario identificare la quota di pertinenza di terzi, nel caso in cui non si detenga il 100% del capitale della controllata, sia nel risultato economico di esercizio, sia nel patrimonio netto.

# Il bilancio consolidato

Metodi di consolidamento

INTEGRALE

Le quote di partecipazione di **pertinenza di terzi**, vengono evidenziate nel patrimonio netto consolidato in una voce denominata «Capitale e riserve di terzi».

Anche gli **utili di spettanza** di terzi sono rappresentati in una voce separata dell'utile di gruppo e con la denominazione «utili di spettanza di terzi».

Questa metodologia è obbligatoria per il consolidamento dei bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate.

# Il bilancio consolidato

Metodi di consolidamento

INTEGRALE

Caso pratico

# Il bilancio consolidato

Metodi di consolidamento

proporzionale

Si effettua la sommatoria dei valori della partecipante con quelli della partecipate (per ogni singola posta di bilancio patrimoniale ed economica), per un **importo proporzionale** alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati.

Si evidenzia esclusivamente la quota del valore della partecipata di proprietà del gruppo e non il valore globale. Pertanto **non** compare la voce «patrimonio netto di terzi» né quella di «utile di terzi».

È obbligatoriamente adottata per il consolidamento dei bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati.

# Il bilancio consolidato

Metodi di consolidamento

proporzionale

Caso pratico



# Il bilancio consolidato

## Relazione sulla gestione

- Criteri di valutazione applicati
- Ragioni delle variazioni più significative
- Ammontare dei crediti e debiti di durata superiore ai cinque anni
- Suddivisione di interessi e altri oneri finanziari
- Composizione dei proventi straordinari
- Ammontare dei compensi spettanti agli amministratori
- Elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo

# Il bilancio consolidato

## Sintesi delle operazioni di consolidamento

1. Definizione area di consolidamento
2. Comunicazione ai componenti del gruppo e assegnazione direttive
3. Armonizzazione dei bilanci da integrare
4. Individuazione dei criteri ed eliminazione dei valori relativi ad operazioni infragruppo
5. Consolidamento definitivo dei bilanci utilizzando il metodo opportuno
6. Redazione del documento di bilancio secondo lo schema CEE
7. Redazione del documento di bilancio secondo lo schema D. Lgs. 126/2014

# Il bilancio consolidato

## Nota integrativa

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa. La nota integrativa indica:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle variazioni più significative intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- (distintamente per ciascuna voce) l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
- (cumulativamente per ciascuna categoria) l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;

# Il bilancio consolidato

## Nota integrativa

- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del "gruppo A.P":
  - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
  - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo; se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
  - della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società;
  - della ragione dell'eventuale esclusione di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
  - qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente;

# Il bilancio consolidato

## Nota integrativa

- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
  - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;
  - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
  - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni.

# Il bilancio consolidato

## Allert

relazione dell'Organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e sullo schema di bilancio consolidato sia trasmessa all'Ente entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dalla Giunta comunale.

# Il bilancio consolidato

## Allert

un interessante pronunciamento della Corte dei Conti della Sicilia, che con la deliberazione n. 60/2014 ha chiarito che nel bilancio consolidato devono essere considerate anche le società affidatarie di servizi pubblici locali già poste in liquidazione, pur se non erogano più il servizio, in quanto la normativa per esse non prevede alcun esonero, utilizzando, ai fini del consolidamento, il bilancio regolarmente approvato che riguarda l'esercizio al quale si riferisce il bilancio consolidato, anche se si tratta del bilancio in fase di liquidazione ex art. 2490 del Codice Civile.

# Il bilancio consolidato

## Allert

l'art. 9 del D.L. n. 113/2016 prevede, a decorrere proprio dal prossimo consolidato, che in caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione, gli Enti non possano procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto.

La norma prevede anche il divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi del vincolo.



# Il bilancio consolidato

## Caso pratico

IL COMUNE DI ALBANO LAZIALE

A proposito di obblighi.....

Adempimenti di luglio

## Le pronunce della corte dei conti

Lombardia/64/2017/PAR definizione Pubblica Amministrazione

Liguria 24/2017/PAR stato di liquidazione

Deliberazione n. 15/SEZAUT/2017/QMIG  
partenariato pubblico privato e leasing  
operativo

# Le notizie dai quotidiani

Rassegna di interesse

## Cosa abbiamo compreso?

Cos'è l'armonizzazione contabile

Le funzioni e finalità del bilancio consolidato

Gruppo amministrazione pubblica

Quali sono gli adempimenti collegati al bilancio consolidato?

Quali sono i tempi e i documenti del bilancio consolidato?

Quali sono le sanzioni previste?

Grazie a tutti  
e  
Buon lavoro