



## IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO INDICAZIONI PER L'AGGIORNAMENTO

La definizione del **PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO** rappresenta un passo essenziale nel percorso di predisposizione del bilancio consolidato, quale documento contabile consuntivo del Gruppo Amministrazione Pubblica cui l'Ente locale si trova a capo. In merito, le definizioni delle realtà da ricomprendere nelle procedure di consolidamento così come modalità e tempistiche di attuazione dei vari passaggi sono rinvenibili nel D.lgs. 118/2011 e nell'allegato 4/4 al decreto medesimo.

### NORMATIVA DI RIFERIMENTO

#### D.LGS. 118/2011:

ART. 11-BIS - Bilancio consolidato;

ART. 11-TER - Enti strumentali;

ART. 11-QUATER - Società controllate;

ART. 11-QUINQUIES - Società partecipate.

**ALLEGATO 4/4 AL D.LGS. 118/2011**, in particolare:

PARAGRAFO 2 - Il gruppo "amministrazione pubblica":

- Punto 1: gli organismi strumentali;
- Punto 2: gli enti strumentali (controllati e partecipati);
- Punto 3: le società (controllate e partecipate);
- I gruppi intermedi.

### IL PUNTO SULL'ADEMPIMENTO

L'art. 11-bis del D.lgs. 118/2011 ed il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/4 impongono agli Enti locali con popolazione superiore a 5.000 abitanti l'elaborazione, entro il 30 settembre di ogni anno, del **bilancio consolidato**. A tal fine, le Amministrazioni devono prima individuare le realtà partecipate che rientrano nelle definizioni fornite dalla combinata lettura degli artt. 11-ter – 11-quinquies e dell'allegato 4/4. Questo insieme di partecipazioni rappresenta il **Gruppo Amministrazione Pubblica (c.d. GAP)**, a partire dal quale le Amministrazioni individueranno poi l'elenco dei soggetti effettivamente rilevanti per il **Perimetro di consolidamento**.

I suddetti due elenchi, che comunque potrebbero coincidere, si differenziano per la natura più restrittiva del secondo, volto esclusivamente all'individuazione delle realtà effettivamente da ricomprendere nelle procedure di consolidamento e che sono a tal fine sottoposte ad una verifica di "rilevanza", come esplicita nel seguito.

Il GAP invece, pur rappresentando un necessario step propedeutico all'identificazione del perimetro di consolidamento, ha una portata più ampia, essendo funzionale all'individuazione degli organismi rilevanti anche per altri adempimenti (quali, ad esempio, rendiconto consolidato, DUP e censimento delle partecipate).

### LE TEMPISTICHE

Ai sensi di quanto disciplinato dal paragrafo 1 del principio contabile applicato di cui all'allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011, l'individuazione di GAP e perimetro dovrebbe avvenire, tramite adozione di delibera di Giunta quale organo esecutivo dell'Amministrazione capogruppo, avendo riferimento alla situazione al 31 dicembre. Tale data non rappresenta però scadenza perentoria, essendo riconosciuta, anche dalla giurisprudenza contabile, la possibilità di differire l'adozione del provvedimento al momento in cui sono disponibili i dati contabili aggiornati, necessari per la citata verifica di irrilevanza (quindi solitamente dopo il 30 aprile dell'esercizio successivo). In merito occorre comunque evidenziare come sia opportuno affrontare le varie fasi tenendo conto del termine fissato al 30 settembre per l'approvazione del documento contabile di Gruppo e, a tal fine, della data individuata dal principio contabile nel 20 luglio per la ricezione della documentazione richiesta alle partecipate in sede di invio delle direttive operative.

### INDIRIZZI ED ORIENTAMENTI



*"il punto 1 del principio contabile n. 4/4 prescrive che "Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è [...] predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce". Pur non potendo escludersi, dal tenore letterale della disposizione, che l'ente locale possa deliberare in merito anche successivamente alla data del 31 dicembre dell'anno di riferimento, pur mantenendo tale termine ai fini dell'individuazione dell'area di consolidamento, occorre tenere presente che il processo di consolidamento, governato dall'amministrazione pubblica capogruppo, è puntualmente procedimentalizzato in una concatenazione logica di fasi endoprocedimentali esplicitate dettagliatamente nel richiamato principio contabile, tutte preordinate ad assicurare, entro il termine ordinario del 30 settembre, una rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria e patrimoniale e del risultato economico dell'Ente comprensivo delle proprie articolazioni organizzative. Per tali ragioni, lo sviluppo temporale del processo di consolidamento individua nel 20 luglio di ogni anno (punto 3.2 del principio contabile n. 4/4) il termine ultimo entro il quale i componenti del gruppo devono trasmettere all'ente capogruppo i dati contabili necessari per il consolidamento. L'osservanza di tale termine, come precisato dal principio contabile, "è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato" (Corte dei Conti, Valle d'Aosta – Delibera n. 28/2023/PRSP).*



## DAL GAP AL PERIMETRO

Le realtà partecipate da ricomprendere all'interno del GAP sono individuate facendo riferimento alle definizioni dettate dagli artt. 11-ter e ss. del D.lgs. 118/2011, in lettura coordinata con quanto previsto dal principio contabile applicato di cui all'allegato 4/4 al medesimo decreto per organismi strumentali, società ed enti strumentali. Come sopra menzionato, però, le partecipazioni così individuate sono sottoposte ad una serie di verifiche di rilevanza rispetto alle procedure di consolidamento.

A tal fine, l'allegato 4/4 individua, al paragrafo 3, le verifiche cui sottoporre le partecipazioni rientranti nel GAP per la loro ricomprensione anche nel perimetro di consolidamento. In primis, il principio contabile, a seguito delle modifiche apportate da parte del D.M. 11 agosto 2017, prevede che vengano sempre ricomprese nel perimetro di consolidamento le *“società totalmente partecipate dalla capogruppo e, a prescindere da ogni criterio numerico e da ogni soglia di partecipazione, le società in house e gli enti partecipati destinatari di un affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo”*.

All'infuori di tali eccezioni, le altre realtà ricondotte nel GAP sono poi da assoggettare al vaglio di due ulteriori condizioni:

→ **Irrilevanza della partecipazione detenuta:** primo controllo cui sottoporre le sole realtà societarie partecipate che non siano affidatarie dirette di servizi da parte dell'Amministrazione capogruppo. È infatti previsto che le società partecipate per una quota inferiore all'1% del capitale, qualora non siano affidatarie dirette di servizi per conto dell'Amministrazione, possano essere considerate irrilevanti ai fini delle procedure di consolidamento.

→ **Irrilevanza contabile:** trattasi di controllo suddiviso in un due passaggi volti a verificare:

- l'irrilevanza individuale delle partecipazioni, in relazione alla quale si pongono a confronto i valori di totale attivo, patrimonio netto e totale ricavi caratteristici del bilancio della partecipata coi medesimi valori registrati dal Rendiconto dell'Ente locale capogruppo: la partecipazione risulta irrilevante, e quindi escludibile dal perimetro di consolidamento, se tutti e tre i suoi valori sono inferiori al 3% dei corrispondenti valori dell'Ente;
- l'irrilevanza aggregata delle partecipazioni: considerando unitamente tutte le partecipazioni che non superano il vaglio di rilevanza contabile individuale di cui al punto precedente, se i dati aggregati, per ciascuno dei parametri individuati (totale attivo, patrimonio netto e totale ricavi caratteristici), sfondano la soglia del 10% dei relativi valori della capogruppo, l'Amministrazione dovrà individuare *“i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento”*.

In ogni caso, al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, le Amministrazioni capogruppo possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.

Ulteriore causa di esclusione dal perimetro è individuata dal principio contabile nell'**impossibilità di reperire le informazioni** necessarie in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate, ipotesi strettamente contingente a eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

Apposita deroga è prevista infine per le partecipazioni che sono soggette a **procedure concorsuali**, escludibili a priori dal perimetro di consolidamento; discorso diverso viene invece fatto per quelle partecipazioni in stato di liquidazione, comunque da assoggettare alle verifiche di irrilevanza di cui sopra.

## CASI PARTICOLARI

Per utilità, si segnalano alcuni dei casi che, nel tempo, si sono rilevati di più difficile interpretazione e sui quali generalmente si rendono necessarie, o quantomeno opportune, analisi di maggior dettaglio:

- I) Società miste;
- II) Società in house;
- III) Fondazioni;
- IV) Ex IPAB;
- V) Autorità d'Ambito Ottimale (ATO).



**24 APRILE 2024**

→ Pubblicazione della scheda informativa D&P sull'**individuazione del perimetro di consolidamento**

**30 APRILE 2024**

→ Termine ordinario previsto dagli artt. 151, co. 7, e 227, co. 2, del D.lgs. 267/2000 per l'approvazione del **rendiconto della gestione 2023**, corredato dell'**asseverazione crediti/debiti**, prospetti funzionali anche alla predisposizione del bilancio consolidato

## LE DIVISIONI DELFINO & PARTNERS

<p><b>FINANZA E CONTABILITÀ PUBBLICA</b> Supporto agli uffici finanziari degli enti locali nell'attuazione di tutte le attività strategiche ed operative collegate agli adempimenti contabili</p>	<p><b>CONTROLLI INTERNI</b> Soluzioni sostenibili ed efficaci per i controlli amministrativi, contabili e gestionali nell'ente locale e per il contrasto alla corruzione</p>	<p><b>REVISIONE ENTI LOCALI</b> Supporto agli enti locali ed all'organo di revisione nelle procedure di revisione contabile; affiancamento e consulenza per il loro potenziamento</p>	<p><b>FISCALE</b> Soluzioni, consulenza e supporto operativo qualificato per la gestione di problematiche ed adempimenti fiscali con proposte personalizzate</p>	<p><b>TRIBUTI ED ENTRATE LOCALI</b> Supporto agli uffici tributari degli enti locali sia nella fase di programmazione che in quella di gestione ordinaria e recupero delle entrate</p>
<p><b>AMMINISTRATIVO</b> Supporto specialistico ed operativo agli uffici degli enti locali nella gestione dei procedimenti amministrativi, nonché in materia di anticorruzione e trasparenza</p>	<p><b>PERSONALE</b> Supporto agli enti locali nella gestione giuridica, economica e strategica del personale impiegato a vario titolo nella loro attività quotidiana</p>	<p><b>SOCIETÀ E ORGANISMI PARTECIPATI</b> Supporto gestionale e amministrativo al Gruppo Pubblico locale in tema governance, controlli e altri adempimenti di legge</p>	<p><b>GESTIONALE E SPL</b> Affiancamento amministrativo, economico e strategico, di enti e società, per la valutazione di progetti, forme gestionali di servizi e partenariati</p>	<p><b>LAVORI PUBBLICI</b> Supporto alle attività dell'ufficio tecnico degli enti locali a carattere amministrativo, contabile, tecnico, progettuale e di controllo</p>