



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marcovalerio Pozzato	Presidente
dott. Tiziano Tessaro	Consigliere (relatore)
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Primo Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario
dott. Massimiliano Maitino	Referendario

Adunanza del 10 novembre 2025

Indagine sulla corretta applicazione dei compiti intestati all'Organo di revisione in ordine alla certezza e all'attendibilità dei saldi di bilancio. Comune di Mirandola (MO)

VISTO l'art. 100, c. 2, Cost.;

VISTA la L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il Testo Unico delle Leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la L. 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTA la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, c. 7 e 8;

VISTO l'art. 6, c. 3, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, rubricato "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, e successive modifiche;

VISTO il D. Lgs. n. 118/2011 rubricato "Disposizioni in materia di

E

COPIA CONFORME ALL'ORIGINALE DIGITALE

Protocollo N.0047948/2025 del 12/11/2025

Firmatario: TIZIANO TESSARO, MARCOVALERIO POZZATO, ANNA MARIA FRATE, Cdc - Corte dei Conti, Cdc - Corte dei Conti

Comune di Mirandola
Comune di Mirandola

armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" ed in particolare l'allegato 4/2 concernente il principio contabile applicato della contabilità finanziaria;

VISTA la deliberazione n. 134/2024/INPR, con la quale la Sezione ha approvato la Programmazione delle attività di controllo per l'anno 2025;

VISTA la propria deliberazione 13/2025/INPR con la quale vengono definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2023, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati;

VISTO il questionario trasmesso in data 19 marzo 2025 dal comune di Mirandola (MO) e acquisito agli atti con protocollo SC_ER 0001110 in pari data;

VISTA l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO il relatore Cons. Tiziano Tessaro

RITENUTO IN FATTO

1. Nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2025, la Sezione con deliberazione n. 13/2025/INPR ha avviato l'indagine sulla corretta applicazione dei compiti intestati all'Organo di revisione in ordine alla certezza e all'attendibilità dei saldi di bilancio, programmata dalla Sezione con deliberazione n. 134/2024/INPR, approvando, altresì, la relazione con la quale si definiscono i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2023, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati.

Quest'ultimo è articolato in due Sezioni (A e B) relative, rispettivamente, ai quesiti rimessi all'Ente locale e all'Organo di revisione.

2. Al primo gruppo di Comuni selezionati ai fini dell'indagine è stata inviata formale richiesta di compilazione del questionario da ritrasmettere alla scrivente Sezione completato in ogni sua parte e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di trenta giorni dalla ricezione.

3. Il comune di Mirandola (MO) rientra fra gli enti selezionati ed è stato destinatario di formale richiesta di compilazione del questionario trasmessa con nota prot. SC_ER 0000680 del 20 febbraio 2025 tramite la piattaforma Con.Te.

4. In data 19 marzo 2025, l'Ente ha inviato alla Sezione il questionario "Esercizio finanziario 2023 - indagine sull'applicazione dei compiti intestati all'Organo di revisione in ordine alla certezza e all'attendibilità dei saldi di bilancio", compilato

e debitamente firmato dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC_ER 0001110 in pari data).

5. Dall'esame del questionario prodotto dal comune di Mirandola emerge quanto segue.

A Quesiti rimessi all'Ente locale

1 L'Ente ha individuato, negli organismi partecipati, l'organo deputato all'asseverazione ? SI

2 Tabella

CF	Denominazione	Forma giuridica	Organo deputato all'asseverazione
00173680364	Acer - Azienda Casa Emilia-Romagna della Provincia di Modena	Ente Pubblico Economico	Collegio dei Revisori dei conti
02574910366	Aess - Agenzia per l'energia e lo sviluppo sostenibile	Associazione	Revisore unico
02727930360	Agenzia per la mobilità e il Trasporto pubblico locale di Modena S.p.A.	Società per azioni	Revisore unico
03198590360	Azienda Pubblica di Servizi alla persona dei Comuni modenesi Area Nord	Azienda giuridica di diritto pubblico senza scopo di lucro	Revisore unico
00375630365	Ater Fondazione	Fondazione di partecipazione	Collegio dei revisori dei conti
03678780366	Consorzio Festival della Memoria	Consorzio	Revisore unico
01989060361	Emilia-Romagna Teatro Fondazione	Fondazione Di Partecipazione	Collegio dei revisori dei Conti
02353630367	Farma.Co S.R.L.	Società a responsabilità limitata	Non presente
90036450360	Istituto Tecnico Superiore Nuove Tecnologie Della Vita	Fondazione di Partecipazione	Revisore unico
02770891204	Lepida S.c.p.A.	Società consortile per azioni	Società di revisione
02201090368	Seta S.p.A.	Società per azioni	Società di revisione
00664670361	Aimag S.p.A.	Società per azioni	Società di revisione
03167510365	As Retigas S.r.L.	Società a responsabilità limitata	Società di revisione
03819031208	Hera S.p.A.	Società per azioni	Società di revisione
01877220366	Sinergas S.p.A	Società per azioni	Società di revisione
03019680366	Sinergas Impianti S.r.L.	Società a responsabilità limitata	Società di revisione

B Quesiti rimessi all'organo di revisione		
B1 Inerzia da parte degli organi deputati all'asseverazione degli organismi partecipati		
3	In caso di inerzia da parte degli organi deputati all'asseverazione degli organismi partecipati, il soggetto incaricato della revisione dell'Ente territoriale ha segnalato tale inadempimento all'Organo esecutivo dell'Ente?	SI
4	L'Ente ha adottato senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, D.Lgs. n. 118/2011)?	SI
5	L'Ente ha individuato con un'apposita codifica i capitoli di entrata e spesa aventi ad oggetto i rapporti con gli organismi partecipati?	NO
6	L'Ente ha sottoposto i dati dei crediti e dei debiti, evidenziando la correlazione, ove esistente, con i residui attivi e passivi al 31/12, all'Organo di revisione?	SI
7	A seguito di ciò, vi è stata l'asseverazione da parte dell'Organo di revisione, dei dati rilevati dalla contabilità dell'Ente?	SI
8	Vi è stato l'invio dei dati asseverati agli organismi partecipati oggetto dell'attività di conciliazione, per il confronto con le risultanze delle contabilità degli organismi medesimi, con la connessa richiesta di riscontro della concordanza o discordanza con le risultanze presenti nel bilancio dell'Ente?	SI
9	Vi è stata la trasmissione dell'asseverazione dei crediti e dei debiti verso l'Ente da parte dell'Organo competente degli organismi partecipati?	SI
10	Vi è stata la successiva trasmissione della richiesta nota all'Ente controllante, in cui venga fornito analitico riscontro dell'eventuale concordanza o discordanza con le risultanze presenti nel bilancio dell'Ente?	SI
B2 Criticità di posizioni e adozione di provvedimenti contrapposti		
11	Vi è stata la segnalazione di criticità di posizioni contrapposte tra l'Ente e gli organismi partecipati (es. disaccordo sull'importo di debiti/crediti)?	NO
12	Nel caso in cui i crediti vantati dagli organismi partecipati si siano rilevati maggiori dei corrispondenti debiti al 31/12 presenti nel bilancio dell'Ente, si è provveduto ad appositi accantonamenti a fondo rischi in sede di rendiconto?	NR
13	La società ha proceduto ad accantonamenti al fondo svalutazione crediti se ha registrato crediti superiori ai residui passivi risultanti dalle scritture contabili dell'ente locale?	NR
B3 L'adozione o meno di provvedimenti conseguenti ("senza indugio")		
14	In caso di discordanze, sono stati adottati i provvedimenti necessari alla riconciliazione delle partite debitorie e creditorie entro il termine dell'esercizio finanziario?	SI
15	L'Organo di revisione ha verificato le cause delle discordanze, come previsto dal Documento n. 10?	SI
16	Se le discordanze sono dovute a principi contabili differenti, l'Organo di revisione ha monitorato la situazione fino alla loro risoluzione?	SI
17	Se le discordanze derivano da un mancato impegno di risorse da parte dell'Ente, l'Organo di revisione ha verificato l'effettiva esistenza di tali crediti?	NR
18	Se il controllo ha dato esito positivo, l'organo di revisione ha verificato che l'Ente abbia attivato, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del TUEL relativa al riconoscimento di debiti fuori bilancio?	NR
NR: non ricorre la fattispecie		

Con riferimento al quesito n.2, l'Ente, nella Sezione note del questionario, puntualizza che sono state inserite le società partecipate indirettamente tramite Aimag S.p.A. con le quali sono in essere rapporti contrattuali (nello specifico Sinergas S.p.A., Hera S.p.A., Sinergas Impianti S.r.l ed As Retigas S.r.l). Inoltre, con riferimento al quesito n. 5 riferisce che viene utilizzato "un sistema di codifica

per gli impegni e gli accertamenti aventi ad oggetto i rapporti con gli organismi partecipati”.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Le conseguenze della violazione degli equilibri di bilancio. La specifica analisi sulla simmetria delle poste di bilancio

1.1. Occorre sottolineare che la verifica del rispetto dell’equilibrio di bilancio è cruciale per prevenire la violazione della sua struttura, strettamente legata all’applicazione dei principi di armonizzazione (Corte cost., sent. n. 279/2016). Di talché la mancata osservanza di tali principi può favorire manovre elusive che alterano fittiziamente i risultati di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020) e incrementano indebitamente la capacità di spesa dell’ente locale.

Nel settore della finanza pubblica allargata, il principio di una rappresentazione simmetrica e speculare delle partite creditorie e debitorie tra enti pubblici è fondamentale per assicurare la trasparenza e la corretta gestione delle risorse finanziarie. La Corte costituzionale ha sottolineato che tali poste devono essere riportate nei bilanci in modo preciso, coerente e tempestivo da ciascun ente coinvolto: il che non si può limitare a un’esigenza formale di corrispondenza contabile, ma assume una funzione sostanziale nel garantire l’affidabilità dei dati finanziari e la stabilità dei rapporti economici tra le amministrazioni pubbliche (sent. n. 252/2015).

1.2. L’illustrato principio risponde a una duplice esigenza: da un lato, prevenire discrepanze nelle rappresentazioni contabili che possano falsare il quadro complessivo delle relazioni finanziarie tra enti; dall’altro, tutelare la sana gestione finanziaria in una logica di armonizzazione contabile (ai sensi del D.Lgs. n. 118/2011), volta a favorire una visione integrata e confrontabile dei bilanci pubblici. La simmetria nella rappresentazione delle partite contabili, dunque, non è solo un requisito formale, ma anche un presupposto per assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio, tutelati dall’art. 81 della Costituzione.

Il richiamato canone interpretativo può essere ulteriormente sviluppato, in linea con la giurisprudenza della Corte costituzionale con riferimento alla necessaria congruenza tra funzioni e risorse, la quale ha affermato che la sana gestione finanziaria di un ente pubblico è strettamente legata alla capacità di disporre di risorse adeguate all’esercizio delle funzioni a esso attribuite (sentenze n. 10/2016 e n. 184/2016). La Corte costituzionale ha ribadito che il mancato finanziamento delle funzioni delegate non solo pregiudica il principio di autonomia, ma determina un *vulnus* agli equilibri di bilancio dell’intero sistema, potenzialmente in contrasto

con l'art. 81 Cost. che impone la sostenibilità del debito pubblico. In altre parole, non è sufficiente assegnare competenze agli enti locali o territoriali senza garantire un corrispondente flusso di risorse finanziarie, pena la compromissione non solo dell'autonomia finanziaria degli enti, sancita dall'art. 119 della Costituzione, ma anche dell'efficacia delle loro azioni amministrative e la tutela degli equilibri generali di finanza pubblica.

Tale correlazione tra funzioni e risorse trova quindi fondamento nella visione costituzionale di un sistema di autonomie territoriali in cui gli enti locali siano in grado di agire in modo responsabile ed efficiente.

In sintesi, il rispetto della simmetria e della specularità contabile tra enti e la congruenza tra funzioni e risorse non rappresentano meri aspetti formali, ma sono strumenti essenziali per garantire il corretto funzionamento del sistema pubblico, prevenire manovre elusive e tutelare gli equilibri di bilancio a livello nazionale, come più volte evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale.

2. Le criticità relative alla mancata asseverazione

Dall'esame delle delibere di controllo finanziario, sono emerse criticità che contraddicono le finalità della nuova modalità di rappresentazione contabile, introdotta per garantire una migliore corrispondenza tra le grandezze economiche e finanziarie del bilancio degli enti locali.

Tra le anzidette criticità rilevanti ai fini della corretta determinazione degli equilibri di bilancio, assumono specifico risalto le mancate asseverazioni contemplate dall'art. 11, co. 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011: esso richiede che la relazione sulla gestione evidenzi i crediti e debiti reciproci con enti strumentali e società partecipate, adottando i provvedimenti necessari per la riconciliazione entro il termine dell'esercizio.

2.1 La criticità è senz'altro di assoluta importanza, dal momento che, come noto, essa vulnera il "principio dell'equilibrio tendenziale che deve ispirare la disciplina e la gestione del bilancio pubblico.

È ben vero che tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale, ma questa Corte ha già chiarito (sent. nn. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di

quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.

In sostanza, l'equilibrio complessivo – a meno di non voler pregiudicare con una sproporzionata compressione l'autonomia di un singolo ente territoriale – deve essere congruente e coordinato con l'equilibrio della singola componente aggregata se non si vuole compromettere la programmazione e la scansione pluriennale dei particolari obiettivi che compongono la politica (...). È stato in proposito precisato che "il principio della copertura consiste nell'assoluto equilibrio tra risorse e spese, sia in fase previsionale che durante l'intero arco di realizzazione degli interventi" (sent. n. 101 del 2018). E quindi il superiore interesse alla realizzazione dell'equilibrio della finanza pubblica allargata trova il suo limite nella correlata esigenza di sana gestione finanziaria dell'Ente che vi è soggetto e – con riguardo alle autonomie territoriali, categoria di appartenenza della ricorrente – nell'esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate" (Corte cost. sent. n. 6/2019).

Orbene, la peculiarità del diritto del bilancio, il quale regola una materia dinamica, in continuo divenire, ancor più accentuato dalle rapide trasformazioni dell'economia globalizzata, ha quindi adeguato il proprio sindacato sulle leggi finanziarie a tale incompressibile scenario, in particolare elaborando il principio dell'equilibrio tendenziale o dinamico, inteso come indefessa prospettiva di adeguamento della "bilancia finanziaria" verso un punto di armonica simmetria tra entrate e spese, il quale non può tuttavia prescindere da quella "armonica simmetria che deve essere perseguita (...) in sede amministrativa, secondo i canoni del nostro ordinamento" (Corte cost. n. 6/2019).

Ne è espressione come detto in particolare, nei rapporti con le partecipate, l'art. 11, c. 6, lett.j), del D. Lgs. n. 118/2011 il quale prevede che la relazione sulla gestione, allegata al rendiconto, contenga, per tutti gli enti territoriali "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie".

3. Il ruolo centrale dell'Organo di revisione

In tutti questi casi, assume, come detto, centralità, sul piano soggettivo, il ruolo dell'Organo di revisione, così come, sul piano oggettivo, la circostanza che informa la logica del nuovo sistema della competenza potenziata, la quale è quella di *"dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese"*. La certezza delle attestazioni dell'Organo di revisione è essenziale per prevenire scostamenti dai principi contabili generali, garantendo una gestione trasparente e coerente con i risultati di amministrazione attesi (Corte Cost., sent. n. 279/2016).

L'esigenza di certezza richiesta alle attestazioni che fanno capo all'Organo di revisione in questi casi rappresenta il logico precipitato della descritta diacronia: la fisiologia del rapporto tra transazioni attive e passive di un ente territoriale è nel senso di una sostanziale compensazione delle relative diacronie nel corso di un intero anno finanziario; è vero che può "esistere, come è ovvio, una discrasia [...] tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo" (Corte cost. sent. n. 213 del 2008), ma è altresì vero che tale fenomeno riguarda sia la gestione delle spese che delle entrate, di tal che i due dialettici fenomeni tendono a compensarsi (Corte cost. sent. n. 6/2017): gli istituti in questione rappresentano gli strumenti a ciò deputati, che rispondono per lo più alla esigenza di vincolare somme in bilancio a tutela profilattica degli equilibri.

È quindi scontata la richiesta esigenza di certezza, che l'ordinamento esige a prevenzione dello scostamento dai principi generali di contabilità pubblica previsti dal D. Lgs. 118 del 2011 (Corte cost. sent. n. 279/2016) la quale è funzionale altresì, in termini di vulnerazione degli equilibri, a evitare *"l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo (i quali) ledono l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva"*.

3.1 Questa Sezione ha avuto già modo di evidenziare gli aspetti sopra illustrati (cfr. delibera 229/2021), sottolineando in particolare quanto segue.

Sul piano soggettivo, la Sezione ha evidenziato la centralità del ruolo dell'Organo di revisione che si ricava dal confronto con gli altri compiti ad esso assegnati, in cui è la stessa legge a stabilire un ordine di graduazione derivante dalla importanza delle funzioni di verifica di volta in volta svolte sulle poste di bilancio. Così, ad esempio, l'ordinamento stabilisce che sul bilancio di previsione e sul rendiconto l'Organo di revisione è tenuto a rilasciare un parere (art. 239, c. 1, lett. b 2) e 5) del TUEL), così come esprime pareri su altre materie e

provvedimenti dell'ente (ad es., in tema di riconoscimento di debiti fuori bilancio: art. 239, c. 1, n.6).

Diversamente, nel caso del fondo rischi, il principio contabile esige una verifica, e la Sezione delle Autonomie (con la citata deliberazione n. 14/2017/INPR) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento.

Infine, ai sensi dell'art. 11, c. 6, lett. j, del D. Lgs n. 118/2011, concernente "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate" il principio contabile stabilisce che "la predetta informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

La Sezione osserva che, in termini di teoria generale, i richiamati concetti di "parere", "verifica", "attestazione", "asseverazione", non sono, come noto, tra loro sinonimi, ma delineano situazioni che, funzionali alla creazione di una valutazione con un differente e crescente grado di certezza, presuppongono un comune procedimento di apprendimento finalizzato a una conseguente manifestazione di giudizio. Lo stesso Testo unico degli enti locali, all'art. 107 lett. h, ne fornisce una elencazione in termini peraltro non esaustivi, ascrivendoli di volta in volta alle manifestazioni di giudizio o di scienza, ma il cui valore è assai diverso sul piano ontologico e sul piano degli effetti ad essi conseguenti.

Mentre nel caso di formulazione di un parere essi si risolvono nell'enunciazione di un semplice giudizio, nel caso delle attestazioni le valutazioni ivi contenute sono funzionali alla creazione di una vera e propria certezza giuridicamente rilevante che, come si vedrà, nella fattispecie considerata, si ricollega alla crescente delicatezza dell'adempimento assegnato all'Organo di revisione e alla corretta determinazione del risultato di amministrazione; prova ne sia che nel caso della riconciliazione debiti e crediti con gli organismi partecipati (art.11,c. 6, lett. j, del D. Lgs n. 118/2011), come è stato sottolineato da Sezione Autonomie (del. n. 2/2016), è previsto addirittura uno specifico e più pregnante obbligo di asseverazione posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati per evitare incongruenze e, soprattutto, per quel che qui rileva, garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

La distinzione, ben nota alla giurisprudenza della Corte dei conti così del resto al giudice penale, esprime il differente significato da attribuire in detti casi all'espressione richiesta dal legislatore agli atti di valutazione, il quale è, in altri

termini, direttamente funzionale all'importanza da attribuire al compito connesso all'espressione del giudizio contenuto negli atti del revisore.

L'ordinamento assegna, del resto, all'Organo di revisione compiti di vario genere, sia di carattere consultivo che di carattere accertativo, tenendoli ben distinti sia quanto alla loro valenza sul piano della produzione degli effetti, sia quanto al momento di espressione del giudizio: e tenendoli distinti anche dai compiti qualificabili di controllo intestati all'Organo di revisione stesso.

In ordine ai primi (compiti consultivi o di espressione di parere), merita ricordare l'elencazione contenuta nell'art. 239 lett. b) TUEL, che individua detti obblighi di espressione di giudizio situati necessariamente in un momento anteriore all'adozione dell'atto: essi costituiscono infatti manifestazioni di giudizio la cui finalità, almeno di norma, consiste nell'apportare agli organi attivi degli elementi da utilizzare nelle loro determinazioni (cfr. Sez. controllo Emilia-Romagna, del. n. 62/2017/PAR), che nel caso specifico appartengono all'Organo consiliare.

È, del resto, noto che la funzione consultiva non può essere esercitata a posteriori (il parere è sempre preventivo, un parere ex post non ha senso: TAR Lazio, Roma, Sez. II, 30 novembre 1988, n. 1536), né è ammissibile la sanatoria di un atto amministrativo da emettersi in esito all'acquisizione di un parere, quando questo intervenga tardivamente.

In ordine ai secondi (compiti di verifica dell'Organo di revisione), vi sono in primo luogo gli obblighi attinenti alla disamina delle giacenze di cassa che il legislatore non a caso qualifica espressamente come attività di verifica e che come tali hanno carattere ricognitivo di una situazione di fatto già prodottasi (nel caso specifico, l'entità della liquidità presente nell'ente nel trimestre passato), a differenza cioè di quanto avviene nel caso dei pareri in cui cioè gli effetti sono ancora da produrre. Le verificazioni sono quindi verosimilmente atti dichiarativi ascrivibili, alla categoria degli acclaramenti, ovverosia acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali. In tal senso, depone la caratteristica dalle verificazioni attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla citata delibera della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza.

La distinzione tra pareri e attestazioni è chiaramente rilevabile del resto quanto agli effetti: mentre non è consentito discostarsi dai contenuti di un atto produttivo

di certezza, al contrario il parere, in ossequio alla consolidata regola giurisprudenziale, e ai principi ricavabili dall'art.6 lett. e) della legge n. 241/1990, può essere disatteso dall'Organo decidente con una chiara ed esplicita motivazione sul contrasto di opinioni venutosi a creare ed è, anzi, illegittimo il provvedimento che si discosta senza motivazione dalle conclusioni di un parere (Cons. Stato, Sez. VI, sentenza n. 695/1990).

Gli uni e gli altri (attività di carattere consultivo e attività di carattere accertativo) vanno tenuti logicamente distinti dai compiti di controllo intestati all'Organo di revisione, che riguardano attività dell'ente già svolte e per le quali vige la generale regola stabilita dall'art. 239 lett. c) del TUEL (il legislatore parla al riguardo di "vigilanza", come sinonimo di controllo): così che mentre in ordine a questi ultimi atti ("gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità") il controllo potrà avvenire a campione, l'indiscutibile esigenza di certezza richiesta dall'ordinamento ai sensi dell'art. 223 e 224 TUEL postula *naturaliter* una verifica non campionaria o sporadica, ma completa. La Corte costituzionale sottolinea, non a caso, che si tratta di una partita che ha un obiettivo riscontro finanziario (Corte costituzionale, sent. n. 49/2018), a differenza delle altre poste che compongono il risultato di amministrazione (come i residui attivi e passivi, e il fondo pluriennale vincolato di spesa), di carattere eminentemente valutativo, e su cui si fonda il parametro di verifica degli equilibri di bilancio (Corte cost. n. 18/2019). D'altro canto, più in generale, quando il legislatore ha consentito l'utilizzo della modalità a campione del controllo, l'ha espressamente stabilito, come nel caso contemplato dall'art. 239 lett. c del TUEL, o dell'art. 147 bis, c. 2 del TUEL, in ossequio al brocardo *ubi lex dixit voluit*.

I richiesti giudizi da esprimere da parte dell'Organo di revisione, così come la "verifica" espressamente richiesta dal principio contabile, ovvero nell'ipotesi della asseverazione (dall'art 11, c. 6 del D. Lgs. n. 118/2011), consistono "nell'accertamento della conformità al diritto della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato" (Corte dei conti, Sez. reg. contr. Campania, n. 217/2019).

Detti adempimenti sono, in particolare, astretti alla finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione, quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio, al fine di evitare un "miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio" (Corte cost.,

sent. n.4/2020). Nel caso in particolare delle poste di debito e credito con gli organismi partecipati, la nuova disciplina prevede infatti una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost., sent. n. 274/2017).

Ancora sul piano soggettivo, la centralità della verifica risulta peraltro anche dagli specifici compiti di controllo interno assegnati all'Organo di revisione: infatti, ai sensi dell'art. 147-quinquies TUEL - (Controllo sugli equilibri finanziari), c. 1. "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità".

Parallelamente, la norma in questione sottolinea al successivo c. 3 che "Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

Diviene naturale quindi concludere che tale verifica, con la descritta funzione di certezza, il cui mancato assolvimento genera oltretutto specifiche responsabilità, rilevanti anche ai fini dell'art. 148, c. 4, del TUEL (cfr. Corte conti, Sez. aut., deli. n. 23/SEZAUT/2019/FRG), ma anche ai fini penali (in cui, come noto, è evidente la oggettiva diversità tra attestazione e parere, in cui non si fa tuttavia menzione del concetto di asseverazione) differisca ontologicamente da quella contemplata dal citato art. 239, lett. c), TUEL che invece concerne singoli atti, in ordine più specificamente alla "regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità", in cui, come detto, la legge consente che "l'Organo di revisione svolga tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento."

L'indubbia diversità oggettiva delle molteplici funzioni intestate all'Organo di revisione – talora su atti, ma più spesso sui saldi di finanza e sulle poste che li compongono - vale a dimostrare non solo l'importanza e la centralità della figura nell'attuale ordinamento contabile, così come indicato dalla giurisprudenza (Corte cost., sent. n. 198/2012), ma anche il fatto che nel concetto stesso di controllo effettuato dall'Organo di revisione vengono ad essere ricomprese in modo a-

tecnico una serie eterogenea di attività, la cui natura è sostanzialmente diversa, e che si collocano in momenti diversi dell'azione amministrativa dell'ente.

Orbene, l'asseverazione delle poste contabili richiede inevitabilmente un'analisi specifica e approfondita di ogni singola voce, senza potersi limitare all'espressione di un mero giudizio generico. Questo principio è chiaramente sancito dal legislatore, che impone una verifica analitica e dettagliata delle partite iscritte nei rispettivi bilanci, come evidenziato dalla Corte dei conti – Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 2/2016. Tale obbligo di asseverazione grava sugli organi di revisione degli enti territoriali e, al contempo, si estende agli organismi controllati o partecipati: l'obiettivo è quello di prevenire incongruenze e garantire la piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori. Infatti, è previsto che gli esiti delle verifiche sui crediti e debiti reciproci tra enti e le proprie società controllate o partecipate siano riportati in un'informativa asseverata dagli organi di revisione e la documentazione deve evidenziare in modo analitico eventuali discordanze e fornire adeguata motivazione a riguardo, assicurando così la trasparenza e la correttezza dei bilanci. Ciò avviene in base alle regole stabilite dal principio contabile, nonché dal Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (Documento n. 10).

4. Asseverazione e *governance* delle società partecipate

L'asseverazione delle poste iscritte nei rispettivi bilanci risponde per la verità anche ai diversi principi di una effettiva *governance* nei confronti delle società partecipate dell'ente locale, la quale è disciplinata da un complesso normativo contenuto nel Testo Unico delle società a partecipazione pubblica (D. Lgs. n. 175/2016, T.U.S.P.) che mira a garantire la trasparenza, l'efficienza e il rispetto dei principi di economicità e legalità nella gestione delle risorse pubbliche. Tra gli strumenti che fanno capo all'ente locale (nomina degli organi di amministrazione e controllo, definizione di indirizzi strategici e di programmazione, controllo finanziario e contabile, mediante verifiche sulle operazioni economiche e sul bilancio delle società, ecc), la necessaria riconciliazione delle poste tra ente locale e società è ascrivibile nel quadro di un necessario monitoraggio periodico obbligatorio per verificare il rispetto degli obiettivi e la sostenibilità economica delle attività, che non può prescindere quindi dall'ossequio al canone fondamentale dell'equilibrio simmetrico di bilancio. Esso rientra necessariamente tra gli obiettivi di un controllo dell'ente locale, il quale deve essere *naturaliter* tanto più incisivo, quanto maggiore sia la quota di partecipazione societaria: e che ovviamente deve articolarsi in diverse forme, con specifiche peculiarità per le

società *in house* (Corte di Giustizia dell'UE, sentenze Teckal, Stadt Halle, e successive), in termini significativamente, e particolarmente quanto alle modalità, rilevanti. Va da sé che laddove non vi sia la predetta riconciliazione tra le poste dei rispettivi bilanci, vi sono fortissimi indizi volti a escludere l'esistenza di un effettivo controllo analogo per le società *in house*, che consenta, cioè, all'ente di esercitare un'influenza diretta e continua sulla gestione.

Nel descritto punto di congiunzione tra autonomia, equilibrio di bilancio e controllo, la Corte costituzionale ha più volte ribadito che la gestione delle società *in house* deve rispettare il principio di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) e garantire l'equilibrio tra autonomia gestionale della società e controllo da parte dell'ente: il che non può logicamente conciliarsi con la creazione di debiti sommersi derivanti dalla mancata riconciliazione, anche perché gli amministratori delle società partecipate *in house*, rispondono, in virtù dell'art. 12 TUSP, per eventuali danni erariali in caso di cattiva gestione (Sez. Giur. Lazio, sent. n. 42/2021).

In conclusione, la *governance* delle società partecipate e, in particolare, delle società *in house* si configura come un delicato equilibrio tra autonomia societaria e controllo pubblico, che mira a garantire l'efficienza nella gestione dei servizi pubblici, tutelando al contempo la legalità e l'efficacia dell'azione amministrativa e l'equilibrio dei rispettivi bilanci. Il mancato dialogo tra ente locale e società partecipate, specialmente in caso di società *in house*, verificabile dalla mancata riconciliazione delle poste anzidette (cfr. del. Sez. controllo Emilia-Romagna n. 8/2024/PRSP), oltre a essere logicamente inconciliabile con l'essenza stessa del concetto di *governance*, imporrebbe di conseguenza energici interventi volti non solo alla razionalizzazione delle partecipazioni, ma anche ad agire nei confronti di eventuali negligenze imputabili ai soggetti deputati invece dall'ordinamento a fornire certezza alle grandezze finanziarie rappresentate, come stabilito dai principi anzidetti, sia di carattere normativo, che giurisprudenziale.

5. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione

5.1 L'Ente dichiara di aver individuato per ciascun organismo partecipato l'Organo deputato all'asseverazione compilando la relativa tabella (quesiti 1 e 2 del questionario). Con riferimento alla società Farma.Co S.r.l. l'Ente afferma che la partecipata non dispone di un Organo di revisione in quanto rientrante nella fattispecie di cui all'art. 2435 bis c.c. (bilancio in forma abbreviata), pertanto l'asseverazione è firmata dall'Amministratore Unico.

La Sezione rileva sul piano soggettivo quanto segue.

5.1.1 Preliminarmente giova puntualizzare che la disciplina civilistica generale del Sindaco e del revisore legale dei conti nelle società a responsabilità limitata è rinvenibile nell'art.2477 c.c. a mente del quale *"L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo.*

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;

c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti".

Pertanto, per ciò che concerne le società soggette alla disciplina del TUSP, la normativa vigente (art.3, c.2) dispone, in ogni caso e a prescindere dai requisiti e dai limiti dimensionali soprariferiti, la nomina dell'organo di controllo o di un revisore da recepire all'interno dello Statuto prevedendo un obbligo rafforzato rispetto alla norma civilistica.

Nel caso di specie, Farma.Co S.r.l., società che gestisce le farmacie comunali, controllata dal comune di Mirandola con una quota del 60 per cento del capitale sociale, è pertanto soggetta alla disciplina anzidetta di cui all'art.3, c.2 del D. Lgs. n. 175/2016 (D. Lgs. n. 175/2016) che recita *"Nelle società a responsabilità limitata a controllo pubblico l'atto costitutivo o lo statuto in ogni caso prevede la nomina dell'organo di controllo o di un revisore"*.

La circostanza, in altre parole, che Farma.Co. S.r.l. non integri i criteri stabiliti dalla menzionata disciplina civilistica non assume alcun rilievo dal momento che questa trova applicazione, con riferimento alle partecipate pubbliche, nei limiti di quanto non derogato, come invece si verifica nel caso di specie, dal Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica (art.3, c.2 D. Lgs. n. 175/2016). Alla luce di ciò la Sezione rileva quindi che lo statuto della società in questione non risulta conforme alla menzionata disciplina ove prevede la facoltà di istituire un organo di controllo (il collegio sindacale o un revisore) subordinando l'effettiva nomina al verificarsi delle condizioni di cui all' art. 2477 c.c. (art.22).

5.1.2 Dal chiaro dettato normativo di cui all'art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011 emerge che l'asseverazione, in quanto atto di certezza privilegiata, deve essere effettuata dai rispettivi organi di controllo, a nulla rilevando che questa sia sottoscritta dal rappresentante legale o dal direttore amministrativo o da altri soggetti. Sul punto la Sezione ribadisce inoltre i principi di diritto affermati dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, in particolare: *"Nelle società per azioni e in accomandita per azioni controllate/partecipate da enti territoriali, è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti, ai sensi dell'art. 2409-bis c.c..*

Nelle società a responsabilità limitata controllate/partecipate da enti territoriali, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ai sensi dell'art. 2477, co. 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo.

Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre far richiamo all'art. 114, co. 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l'organo di revisione dell'ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni.

In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

Ai fini della presente indagine la Sezione ribadisce la criticità derivante, sul piano soggettivo, da una non corretta asseverazione, effettuata da soggetti che l'ordinamento vigente non individua come deputati alla emanazione e alla sottoscrizione del suddetto atto di certezza, funzionale agli obblighi di veridicità del bilancio sia dell'Ente locale che della società partecipata.

PQM

la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione pervenuta dal comune di Mirandola (MO) rileva:

- sul piano soggettivo, la non corretta espressione dell'attestazione dei rapporti credito/debito con gli organismi partecipati in quanto effettuata da parte di un soggetto diverso dall'organo intestatario *ex lege* dell'obbligo di

asseverazione ai sensi dell'art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011 con riferimento alle società Farma.Co. S.r.l.;

- sottolinea altresì, in relazione alla medesima società, la non conformità della previsione statutaria sulla nomina dell'Organo di controllo alle disposizioni contenute nell'art.3, c.2 del D. Lgs. n. 175/2016 e ai principi espressi dalla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG.

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te, al Consiglio comunale, nonché al Sindaco e all'Organo di revisione del comune di Mirandola (MO);

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione ai sensi dell'art. 31 del D. Lgs. 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone, infine, che la stessa sia pubblicata sul sito internet istituzionale della Corte dei conti-banca dati del controllo.

Così deciso in Bologna, nella Camera di consiglio del 10 novembre 2025.

Il relatore
Tiziano Tessaro
(*firmato digitalmente*)

Il Presidente
Marcovalerio Pozzato
(*firmato digitalmente*)

Depositata in segreteria in data

Il funzionario preposto
Anna Maria Frate
(*firmato digitalmente*)