

CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. T95



DOC. INTERNO N: 34835716 del 06/11/2013



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL PIEMONTE

Delliberazione n. 378 /2013/SRCPIE/PAR

composta dai Magistrati:

Dott.ssa Enrica LATERZA	Presidente
Dott. Mario PISCHEDDA	Consigliere
Dott. Giancarlo ASTEGIANO	Consigliere
Dott. Giuseppe Maria MEZZAPESA	Consigliere
Dott. Walter BERRUTI	Primo Referendario
Dott.ssa Alessandra OLESSINA	Primo Referendario
Dott. Massimo VALERO	Primo Referendario - relatore

nella camera di consiglio del 5 novembre 2013

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

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

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

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la Legge 5 giugno 2003, n. 131 recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

Visto l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato e modificato dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie del 17 febbraio 2006, n. 5;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite di questa Corte n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010;

Vista la richiesta proveniente dal Presidente della Regione Piemonte, pervenuta in data 2 agosto 2013, prot. n. 7446, recante un quesito in materia di contabilità pubblica;

Vista le ordinanze con le quali il Presidente ha convocato la Sezione per le sedute del 23 ottobre e 5 novembre 2013;

Udito il relatore, dr. Massimo Valero;

OGGETTO DEL PARERE

Con la nota richiamata in epigrafe il Presidente della Regione Piemonte espone che il Comune di Torino, la Provincia di Torino e la Regione Piemonte hanno costituito in data 20 settembre 2006 la "FONDAZIONE 20 MARZO 2006" con finalità di *"favorire lo sviluppo economico regionale ed ultraregionale, con particolare riferimento alle attività turistiche, sportive, culturali e sociali attraverso la gestione del proprio patrimonio. Nello specifico, la Fondazione ha lo scopo di amministrare il patrimonio mobiliare ed immobiliare costituito dai beni realizzati, ampliati o ristrutturati in vista dei Giochi Olimpici Invernali di Torino 2006 e dei IX Giochi Paralimpici Invernali e conferiti alla Fondazione medesima, favorendone l'utilizzazione e lo sfruttamento"*.

La Fondazione è un ente senza scopo di lucro e ad essa si applicano, oltre a quanto indicato in statuto, gli artt. 14 e seguenti del Codice Civile.

Al sensi dell'art. 4 dello statuto:

"1. Il patrimonio della Fondazione è composto:

a. dal fondo di dotazione indisponibile conferito in sede d'atto costitutivo;

b. dai beni immobili, dai valori mobiliari e dalle somme conferite dai Fondatori e dai Partecipanti, con espressa destinazione ad incremento del patrimonio;

c. dai beni immobili, dai valori mobiliari e dalle contribuzioni che perverranno alla Fondazione a qualsiasi titolo, da parte di soggetti pubblici e/o privati diversi dai Fondatori e dai Partecipanti, espressamente destinati ad incremento del patrimonio;

d. da conferimenti, elargizioni, erogazioni, contribuzioni e da quanto comunque perverrà alla Fondazione a qualsiasi titolo da parte di soggetti pubblici e/o privati, espressamente destinati ad incremento del patrimonio indisponibile".

Ai sensi dell'art. 15 dello statuto per la "redazione del bilancio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, in ossequio alle norme vigenti tempo per tempo, dovranno essere seguiti i principi previsti dagli articoli 2423 e seguenti del Codice Civile".

Al fine di raggiungere lo scopo per il quale la Fondazione venne costituita, i suddetti enti hanno conferito:

- Il Comune di Torino, la piena proprietà di alcuni immobili e i diritti di concessione trentennale su una serie di immobili, al valore risultante da perizia;
- la Provincia di Torino, i diritti di superficie di durata cinquantennale su alcuni terreni e la proprietà superficaria di alcuni edifici e impianti realizzati sui terreni superficiali, al valore risultante da perizia;
- la Regione Piemonte, i diritti di concessione trentennale, a titolo gratuito, su una serie di immobili ed impianti, al valore risultante da perizia.

A seguito dei primi conferimenti di beni materiali e immateriali da parte degli enti, il bilancio dell'anno 2010 della Fondazione venne redatto indicando, nell'attivo patrimoniale, il valore risultante da perizia e, quale contropartita, vennero appostati i suddetti valori nella voce "Riserva da conferimento" sottovoce VII della voce "Patrimonio netto". A fronte della quota di ammortamento, imputata tra i costi di produzione, voce A10 del conto economico, venne imputata nel valore della produzione, voce A5 - contributi in conto capitale - quote esercizio, il corrispondente importo, proveniente dalle riserve di conferimento.

In modo analogo fu predisposto il bilancio 2011 della Fondazione.

Nel 2012 il Collegio dei Revisori della Fondazione rilevava l'erronea rappresentazione in bilancio dei conferimenti dei diritti di concessione e di superficie, in quanto non qualificabili, ai sensi dello statuto della Fondazione, come componenti del suo patrimonio e, in conseguenza, l'erronea quantificazione del patrimonio netto.

Un parere legale richiesto dalla Fondazione confutava i suddetti rilievi, assumendo che nella fattispecie trova applicazione la disciplina dei conferimenti di beni in natura o quella dei conferimenti in godimento, sia con riguardo alla natura e qualificazione degli atti di conferimento e sia con riguardo all'accertamento del valore dei conferimenti stessi a capitale della Fondazione. Analogamente, altro parere richiesto dalla Fondazione asseriva sia che i conferimenti in discorso possiedono un "valore economico", in quanto la concessione in uso e il diritto di superficie sono identificabili, tutelabili giuridicamente e suscettibili di un'attenta valutazione monetaria, sia che, nella fattispecie, tali beni sono stati concessi in



gestione, senza il riconoscimento di un canone, trasferendo al concessionario mediante convenzione tutti gli oneri di gestione.

Tuttavia, il Collegio dei revisori della Fondazione confermava i rilievi mossi, sul presupposto che l'alternatività del negozio giuridico adottato dagli enti conferenti, tra liberalità e conferimento, non modifica la quantificazione a zero dell'apporto effettuato: Infatti, "essendo il valore realizzabile dei beni non quantificabile e il valore d'uso pari a zero, in quanto non vi sono flussi di cassa netti positivi attualizzabili, il valore di iscrizione delle concessioni non potrà che essere ragionevolmente assunto in misura diversa da zero".

Pertanto, definita la natura dei conferimenti come elemento di patrimonio e non come liberalità, il Consiglio di Amministrazione ha seguito l'impostazione indicata dal Collegio dei Revisori per la valorizzazione dei diritti conferiti e, in conseguenza, ha attribuito ai diritti di superficie e di concessione, anziché il valore di perizia, il valore simbolico di 1 euro e ha appostato tali importi nell'attivo patrimoniale nel patrimonio netto (riserva di conferimento). Il Consiglio ha però ritenuto di evidenziare, in nota integrativa, le risultanze di bilancio nel caso fosse stata seguita l'impostazione precedente.

Il bilancio dell'esercizio 2012 è stato redatto nel senso da ultimo esposto.

Il Collegio dei Revisori, rinnovato nel 2013, ha espresso avviso contrario al modo di procedere nella suddetta contabilizzazione, rilevando che per una corretta rappresentazione in bilancio dei diritti di concessione, di superficie e di proprietà superficaria sarebbe stata opportuna una rappresentazione in bilancio che avesse previsto la loro iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali al valore di perizia rilevato in sede di conferimento, anziché al valore simbolico di 1 euro.

Stante la difformità tra le tesi sostenute dai Collegi dei Revisori che si sono succeduti nella Fondazione, il Presidente della Regione chiede un parere in merito al seguente quesito:

1) se gli enti conferenti, avendo conferito alla Fondazione beni immateriali per incrementarne il patrimonio e a titolo di concessione in uso (beni immobili conferiti dalla Regione Piemonte e dal Comune di Torino), quantificabile come proprietà superficaria temporanea o come conferimento di diritti reali di godimento, oppure a titolo di conferimento di diritti reali di superficie e di proprietà superficarie (diritti conferiti dalla Provincia di Torino), devono non più ascrivere nell'attivo patrimoniale i beni e i diritti conferiti alla Fondazione, imputando per contro nell'attivo patrimoniale il valore dei beni e dei diritti conferiti quale quota di partecipazione nella Fondazione;

2) in caso di risposta positiva al quesito sub 1), se i beni oggetto di conferimento debbano essere iscritti nell'attivo patrimoniale della Fondazione, tra le Immobilizzazioni Immateriali, al valore di perizia;

3) in caso di risposta negativa ai quesiti sub a) e b), quale debba essere la corretta iscrizione dei beni oggetto di conferimento nel bilancio degli enti e nel bilancio della Fondazione.

PREMESSA

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta di parere rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, della legge 5 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

La funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività amministrativa.

I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno.

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione.

L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA

Riguardo all'individuazione dell'organo legittimato ad inoltrare le richieste di parere dell'ente comunale, si osserva che il quesito è stato sottoscritto dal Presidente della Regione Piemonte, Organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere nel ruolo di rappresentante dell'ente. Pertanto, la richiesta di parere è ammissibile soggettivamente.

AMMISSIBILITA' OGGETTIVA

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione, contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/03, deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il co. 8 prevede forme di collaborazione ulteriore rispetto a quelle del precedente comma rese esplicite, in particolare, con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, co. 31 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria di contabilità pubblica incentrata sul *"sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici"*, da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54, in data 17 novembre 2010).

Il limite della funzione consultiva, come sopra delineato, esclude qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa che ricade nell'esclusiva competenza dell'autorità che la svolge;

nonché esclude che la funzione consultiva possa interferire in concreto con competenze di altri organi giurisdizionali.

Dalle sopraesposte considerazioni consegue che la nozione di contabilità pubblica va conformandosi all'evolversi dell'ordinamento, seguendo anche i nuovi principi di organizzazione dell'amministrazione, con effetti differenziati, per quanto riguarda le funzioni della Corte dei conti, secondo l'ambito di attività.

Nel caso in esame, la richiesta di parere è ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, giacché il quesito riguarda la materia della contabilità pubblica, come delineata dalle SS.RR. con la richiamata deliberazione n. 54/2010.

MERITO

In via preliminare, il Collegio rammenta che la funzione consultiva è diretta a fornire un ausilio all'Ente richiedente per le determinazioni che lo stesso è tenuto ad assumere nell'esercizio delle proprie funzioni, restando - dunque - ferma la discrezionalità dell'Amministrazione in sede di esercizio delle prerogative gestorie.

L'oggetto del parere è la corretta rappresentazione nei bilanci di una Fondazione e degli enti pubblici territoriali partecipanti alla stessa (Comune di Torino, Provincia di Torino e Regione Piemonte) del conferimento di diritti di concessione su beni immobili e di diritti di superficie su beni immobili, avvenuto con una serie di distinti atti notarili.

La Legge della Regione Piemonte n. 21 del 2006 ha previsto la costituzione della "Fondazione 20 marzo 2006" al fine di favorire lo sviluppo economico regionale post-olimpico, contribuendo altresì a quello ultraregionale, con particolare riferimento alle attività turistiche, sportive, culturali e sociali. La Fondazione ha lo scopo di amministrare il patrimonio mobiliare ed immobiliare costituito dai beni realizzati, ampliati o ristrutturati, in occasione dei XX Giochi Olimpici Invernali Torino 2006 nonché dei IX Giochi Paralimpici invernali e conferiti alla Fondazione medesima, favorendone l'utilizzazione e lo sfruttamento. La Fondazione, inoltre, può amministrare anche altri beni mobili ed immobili pervenuti alla stessa in qualsiasi forma e destinati ad attività turistiche, sportive, sociali o ricettive e culturali ovunque ubicati.

La fondazione opera quale ente di diritto privato, ai sensi delle norme vigenti del codice civile. Essa è, pertanto, un ente morale, dotato di personalità giuridica, che ha quale elemento costitutivo essenziale l'esistenza di un patrimonio, che consente all'ente di svolgere la sua attività ordinaria. A tale proposito, l'art. 14 dell'atto costitutivo della Fondazione prevede che *"ciascuno dei tre Fondatori*

Regione Piemonte, Provincia di Torino e Città di Torino si impegna e obbliga a conferire quanto prima e comunque possibilmente entro il 31 dicembre 2006, con atti separati e con i diritti e le modalità precisate in ogni atto, alla Fondazione i rispettivi beni costituenti il patrimonio immobiliare e/o mobiliare formato dai beni realizzati, ampliati o ristrutturati in vista dei XX Giochi Olimpici Invernali di Torino 2006 e IX Paralimpici, in modo da adeguare il patrimonio ed il fondo di gestione alle necessità della Fondazione, la quale, a conferimenti eseguiti, avrà la disponibilità di quanto...".

Con i conferimenti elencati nella richiesta di parere, i soggetti conferenti hanno apportato alla Fondazione beni e diritti ai quali le parti (enti conferenti e Fondazione conferitaria) hanno attribuito una utilità economica, risultante da apposite perizie.

Come è evidenziato nel quesito, suddetti conferimenti sono stati posti in essere, coerentemente alle finalità declinate nella Legge regionale n. 21 del 2006, "al fine di raggiungere lo scopo per il quale la Fondazione venne costituita" e la Fondazione, come da disposto legislativo, ha lo scopo di amministrare il patrimonio mobiliare ed immobiliare costituito dai beni conferiti alla medesima. Se ne deduce, pertanto, che tale affermazione debba trovare un coerente riscontro nel contesto degli atti di conferimento, che devono recare l'indicazione dell'apporto al patrimonio della Fondazione. Infatti, l'art. 4 dello statuto della Fondazione, oltre a recare l'indicazione del suo patrimonio, come previsto dall'art. 16 Cod. civ., richiede altresì una "espressa destinazione ad incremento del patrimonio" affinché i conferimenti che pervengono ad essa possano essere considerati parti integranti del patrimonio dell'ente ¹.

Assolta tale condizione, ne consegue che il valore di perizia dei conferimenti della proprietà di *beni immobili* (art.4, comma 1, lett. B, dello statuto) posti in essere dal Comune di Torino debba essere iscritto nell'attivo patrimoniale della Fondazione.

Nel prevedere il suddetto conferimento di beni immobili, senza ulteriori specificazioni, lo statuto rende possibile l'acquisizione al patrimonio della

¹ L'art.4, comma 1, lett. D) dello statuto della Fondazione, che riconduce al patrimonio dell'ente "conferimenti, elargizioni, erogazioni, contribuzioni e da quanto comunque perverrà alla Fondazione a qualsiasi titolo da parte di soggetti pubblici e/o privati" prevede, invece, l'espressa destinazione ad incremento del solo "patrimonio indisponibile".

Fondazione degli immobili stessi, al diverso titolo previsto dai singoli atti dispositivi posti in essere dagli enti conferenti.

Venendo alla rappresentazione delle operazioni di trasferimento nel bilancio della Fondazione, in esso dovrà essere iscritto all'attivo dello stato patrimoniale il valore della proprietà dei beni conferiti, per quanto concerne gli apporti a tale titolo.

Gli ulteriori conferimenti, diversi dalla proprietà, ossia dei diritti di concessione e dei diritti di superficie, sono costituiti da *beni immateriali*, individualmente identificabili e rappresentati da diritti giuridicamente tutelati.

In merito a tali beni, occorre dapprima ricordare che tra i principi contabili redatti dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) in materia societaria, il principio n. 24, relativo alle Immobilizzazioni Immateriali, prevede in merito alla rilevazione e valutazione delle medesime (punto 48) che *"I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:*

- *sono individualmente identificabili;*
- *rappresentano diritti giuridicamente tutelati;*
- *il costo è stimabile con sufficiente attendibilità.*

Un bene immateriale è individualmente identificabile quando è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività".

Dal riportato principio non si discosta il principio contabile n.2 Agenzia per il terzo settore - CNDCEC - OIC per il settore Non Profit, alla voce "Rilevazione e valutazione iniziale", per cui le liberalità costituite da immobilizzazioni immateriali sono rilevate solo se hanno ad oggetto beni immateriali veri e propri, contraddistinti da un valore economico. Tali risorse sono, infatti, identificabili, tutelabili giuridicamente e suscettibili di un'attendibile valutazione monetaria.

In particolare, *"i beni che costituiscono oggetto di liberalità non monetarie sono iscritti in sede di rilevazione iniziale coerentemente con la loro natura e tipologia:*

- *al fair value identificato dal valore di mercato o da altro valore capace di rappresentare i benefici economici che affluiscono all'Ente per mezzo di tale bene. I beni iscritti al fair value sono misurati tenendo in considerazione il principio della prudenza e possono essere supportati da valutazione peritale;*

- *qualora il fair value non sia reperibile per i beni immobili, al valore catastale"* (principio n. 2 ult. cit.).

I beni Immateriali sono attività identificabili prive di consistenza fisica (ossia caratterizzati dall'intangibilità) che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo amministrativo. Pertanto, il valore di questi ultimi verrà iscritto nell'attivo patrimoniale fra le immobilizzazioni immateriali (con la corrispondente iscrizione, nel passivo, del patrimonio netto vincolato) e assoggettato ad ammortamento e a riduzione per perdite di valore per la durata prevista dei conferimenti. Si ritiene applicabile, in conseguenza, il medesimo principio contabile n. 2 (sub 4 - "Trattamento contabile delle liberalità vincolate"): *"Qualora tali beni siano soggetti ad ammortamento, l'Ente, contestualmente all'imputazione della quota di ammortamento nel rendiconto della gestione, gira un uguale importo del fondo vincolato alla voce della sezione del passivo patrimoniale A) III - Patrimonio libero"*.

Risulta dagli atti che con deliberazione consiliare n. 288099/2006 del 19 settembre 2006, la Provincia di Torino abbia approvato l'atto costitutivo della Fondazione "20 marzo 2006", autorizzando espressamente, altresì, l'acquisizione al patrimonio dell'Ente dei beni olimpici assegnati alla Provincia, ed il loro successivo conferimento alla Fondazione.

Alla luce di quanto sopra, l'iscrizione dei conferimenti da parte della Provincia di Torino nel patrimonio della Fondazione, che è diventata a seguito dei conferimenti stessi titolare dei diritti soggettivi trasferiti, dovrà avvenire al valore di perizia (normalmente il valore da iscrivere è dato dal costo sostenuto o di acquisizione).

Si ritiene, infatti, che l'iscrizione al valore simbolico di un euro non rappresenti esattamente, in particolare al fine della corretta ostensione nei confronti dei terzi dei dati contabili, il reale valore patrimoniale della Fondazione (semmai il valore iscritto, secondo i principi contabili, sarà rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al periodo di effettivo utilizzo, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo).

Analoga conclusione vale per il conferimento dei beni immateriali da parte della Regione Piemonte (per cinquant'anni) e del Comune di Torino (trentennale, rinnovabile per pari durata) che nell'atto è previsto siano conferiti in concessione e *"destinati allo svolgimento delle attività istituzionali e statutariamente previste della Fondazione 20 marzo 2006, finalizzate a favorire lo sviluppo economico regionale ed ultraregionale, con particolare riferimento alle attività turistiche, sportive, culturali e sociali"*.

Quanto poi alla rappresentazione delle operazioni di trasferimento nei bilanci degli enti partecipanti alla Fondazione si osserva che, per principio generale, il

conto del patrimonio deve dare un'esposizione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, in conformità ai principi contabili. Pertanto, la Regione e gli enti locali partecipanti dovranno innanzitutto tener conto di questo principio nel recepire le suesposte conclusioni in merito alle iscrizioni nei propri bilanci.

A tal proposito, occorre precisare che la veste formale di fondazione individuata dai predetti enti per il soggetto giuridico a cui conferire il patrimonio "post olimpico" comporta alcune rilevanti conseguenze sul piano dei rapporti patrimoniali tra i costitutori e la medesima. Le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti hanno già in passato messo in luce talune implicazioni, evidenziando in particolare i limiti della possibilità di intervento da parte degli enti locali di riferimento sul patrimonio delle fondazioni. Così, ad esempio, nella deliberazione n. 1138/2009/PAR della Sezione di Controllo per la Lombardia è chiarito che "la fondazione è un ente morale, dotato di personalità giuridica, disciplinato dal codice civile, che ha quale elemento costitutivo essenziale l'esistenza di un "*patrimonio*" destinato alla soddisfazione di uno "*scopo*" di carattere ideale (artt. 14 e segg.). Il "*patrimonio*" non è solo elemento costitutivo della fondazione ma è la caratteristica che distingue e differenzia questo istituto dall'associazione che ha quale elemento essenziale la personalità della partecipazione di una pluralità di soggetti, finalizzata al raggiungimento di uno scopo. Le fondazioni, come anche riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale, hanno natura privata e sono espressione delle "*organizzazioni delle libertà sociali*", costituendo i cosiddetti corpi intermedi, che si collocano fra Stato e mercato, e che trovano nel principio di sussidiarietà orizzontale, di cui all'ultimo comma dell'art. 118 della Costituzione, un preciso richiamo e presidio rispetto all'intervento pubblico (Corte cost. 28 settembre 2003, n. 300 e n. 301). Caratteristica essenziale della fondazione, come si è detto, è l'esistenza di un patrimonio che, nell'impostazione tradizionale, dovrebbe essere sufficiente per consentire all'ente di svolgere la sua attività ordinaria. Il codice civile reputa essenziale questo requisito, tant'è che, ove il patrimonio non sia sufficiente per raggiungere lo scopo o addirittura venga meno, prevede che la fondazione si estingua (art. 27 cod. civ.) e il suo residuo patrimonio sia trasferito ad organi che abbiano una finalità analoga (art. 31 cod. civ.), a meno che la competente autorità provveda alla trasformazione della fondazione in altro ente (art. 28 cod. civ.). Secondo il modello tradizionale, ripreso dal codice civile come si è visto, la fondazione dovrebbe utilizzare il reddito derivante dal patrimonio per lo

svolgimento della sua ordinaria attività e proseguire la stessa sino a che non intacca o comunque esaurisce il patrimonio.

Il concetto di perdita gestionale da ripianare è estraneo alla nozione di fondazione poiché, come si è visto, si tratta di un ente incentrato sul patrimonio e non sulla partecipazione di più soggetti, come avviene nell'associazione o nella società. La stessa nozione di fondazione, incentrata, come si è visto, sull'esistenza di un patrimonio che dovrebbe essere sufficiente per il raggiungimento dello scopo per il quale è stata costituita, è incompatibile con la nozione del ripiano di perdite annuali da parte di terzi. Ove nell'ambito della gestione ordinaria si verifici una perdita, alla stessa dovrebbe far fronte la fondazione con il suo patrimonio". Pertanto, "se le risorse proprie della fondazione non permettono di sostenere le ordinarie spese di gestione l'ente deve cessare la sua attività, così come previsto dal codice civile. Ove, al contrario, fosse previsto un intervento sussidiario dell'ente locale che si accollasse, comunque, l'onere di ripianare eventuali perdite, la natura di organismo privato autonomo verrebbe meno e l'ente assumerebbe la qualifica di organo strumentale del Comune".

Analogamente, sull'alterità del patrimonio di una fondazione rispetto all'ente locale di riferimento, si è successivamente espressa questa Sezione con il parere n. 24/2012, chiarendo che l'Ente locale può erogare specifici contributi ad una Fondazione ma non può accollarsi l'onere di ripianare di anno in anno (mediante la previsione di un generico contributo annuale) o anche occasionalmente le perdite gestionali di una fondazione, perché alle medesime deve essere in grado di far fronte la fondazione stessa col suo patrimonio.

La necessità di consolidamento dei bilanci degli enti locali con gli enti partecipati, già auspicata nel parere delle Sezioni Riunite della Corte dei conti 31 marzo 2009 sulla bozza di documento recante la revisione dei "Principi contabili per gli enti locali pervenuta dal Ministero dell'Interno - Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali", ha senza dubbio il suo fondamento nei principi generali di unità e veridicità dei bilanci, e il fine di rappresentare in modo esaustivo l'effettiva situazione finanziaria dell'ente, soprattutto in presenza di una crescente perdita di significatività delle poste contabili iscritte nei bilanci degli enti territoriali.

Per trovare conferma di tale esigenza, ora soddisfatta in via legislativa dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (sia pure nelle diverse fasi temporali previste per la sua applicazione) basti pensare che, nel corso degli ultimi anni, la gestione di servizi pubblici locali affidati ad organismi esterni ha evidenziato un impatto frequentemente negativo sugli equilibri sostanziali degli enti.

Pertanto, proprio prendendo in considerazione i principi contabili elaborati in materia (principio n. 4 del 2008), che descrivono il procedimento da seguire per addivenire al consolidamento stesso, può dedursi che nel caso della fondazione in esame, non solo la configurazione giuridica della medesima, ma anche l'attuale assetto dei rapporti delineati dall'atto costitutivo e dallo statuto, siano ostativi al consolidamento del patrimonio ipotizzato nel quesito.

In effetti, gli stessi principi contabili evidenziano che "prima di procedere alla definizione dell'area di consolidamento è necessario definire il portafoglio di aziende controllate dall'ente locale all'interno del quale vengono considerate tutte le aziende con le quali l'ente intrattiene rapporti di tipo economico finanziario e contrattuale. Successivamente, bisogna acquisire tutte le informazioni necessarie per poter analizzare e definire i rapporti giuridici ed economico-finanziari tra le aziende appartenenti al portafoglio e tra queste e l'ente locale stesso. Le informazioni raccolte devono riferirsi al periodo di riferimento del bilancio consolidato. Le fonti informative sono di vario genere: Patti Parasociali; Statuto; Contratti di servizio; Bilancio d'esercizio e consolidato (qualora esistente)" (punto 13 del principio contabile). Il successivo punto 14 del principio contabile in discorso precisa che "dall'intero insieme di aziende partecipate (società per azioni, aziende speciali, istituzioni, consorzi, ecc.) che formano il gruppo pubblico locale è necessario estrapolare solamente quelle che sono effettivamente sottoposte a "controllo", influenza notevole o controllo congiunto da parte del soggetto economico, che abbia in pratica il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse nel perseguimento di una strategia comune".


Per delineare una soluzione positiva al consolidamento patrimoniale tra gli enti fondatori e la fondazione in esame neppure soccorrono le disposizioni recate dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, né il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4 al DPCM Sperimentazione, nella parte in cui chiarisce che ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale.

Tanto premesso, pur riconoscendo l'innegabile necessità di una raffigurazione unitaria delle partecipazioni nei bilanci degli enti, deve tuttavia ritenersi escluso che in assenza di titoli partecipativi analoghi a quelli detenuti dalla Regione o dagli enti locali in organismi societari (alle azioni, per le S.p.A., o alle quote, per le S.r.l.)

possa trovare una compiuta rappresentazione nei bilanci di tali enti pubblici, a mezzo di consolidamento, il conferimento del valore "nominale" quale quota partecipativa (nel caso di specie, all'importo della perizia sui beni conferiti) dei beni o dei diritti di cui gli enti stessi si sono spogliati.

A conferma di ciò, si osserva che l'articolo 16 dello statuto della Fondazione in discorso, che disciplina la fattispecie dell'estinzione della stessa, prevede che "in ipotesi di estinzione della Fondazione determinata da una delle cause previste dalla legge, il Collegio dei Fondatori delibera in merito allo scioglimento della Fondazione, con la maggioranza dei 3/4 dei punti/voto dei suoi componenti, stabilendo altresì le modalità di devoluzione del patrimonio residuo della Fondazione". Non è prevista, pertanto, una necessaria ed automatica devoluzione del patrimonio residuo agli enti fondatori, che potrebbe eventualmente giustificare l'attualità dell'iscrizione dei beni e diritti conferiti nel patrimonio degli enti conferenti. Come pure l'art. 7, punto 4 dello statuto stesso, in caso di recesso, non prevede il diritto alla restituzione dei beni conferiti.

Pertanto, a fronte dei diversi conferimenti posti in essere a favore del patrimonio della Fondazione 20 marzo 2006, gli enti costitutori non detengono più un valido titolo giuridico per iscrivere nel proprio attivo patrimoniale, seppure a titolo di quota di partecipazione, rispettivamente i beni o i diritti conferiti alla fondazione (per questi ultimi resterà il valore della nuda proprietà). I conferimenti in discorso potranno semmai trovare evidenza all'interno della relazione illustrativa dell'Organo esecutivo che correda il rendiconto degli enti conferenti, i quali restano soggetti agli obblighi di cui all'art. 22 del d. Lgs. 14 marzo 2013, n. 33 in materia di pubblicazione dei dati relativi agli enti pubblici vigilati, e agli enti di diritto privato in controllo pubblico, comunque denominati.



P.Q.M.

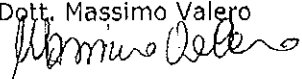
Nelle considerazioni che precedono è espresso il parere della Sezione.

Copia del parere sarà trasmessa a cura del Direttore della Segreteria all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deliberato in Torino nella camera di consiglio del 5 novembre 2013.

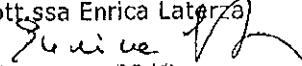
Il Relatore

Dott. Massimo Valero



Il Presidente

Dott.ssa Enrica Laterza



Depositato in Segreteria il 5.6 NOV. 2013

Il Funzionario Preposto

Dott. Federico Sola

