



Approfondimento n. 15 – 31 maggio 2021

# FONDAZIONI EX IPAB E BILANCIO CONSOLIDATO: LE RACCOMANDAZIONI DELLA CORTE DEI CONTI

Fabio Ferretti - Fabrizio Robbiano\*



#AreaTributi  
#AreaContabilità  
#AreaPersonale  
#AreaAziendePubbliche

**STUDIO  
AP-PA**

consulenza e formazione per  
Aziende Pubbliche e Pubblica Amministrazione



\* Dottore commercialista, titolare dello Studio AP-PA

## Premessa

---

Con la deliberazione n. 86/2021, la Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per la Lombardia ha fornito ulteriori spunti sul tema della rilevanza delle fondazioni ex Ipab ai fini della redazione del bilancio consolidato degli enti locali.

Come noto, nell'ambito del percorso di riforma del terzo settore, le fondazioni ex ipab sono state oggetto di uno specifico intervento normativo finalizzato ad escludere che tali organismi possano essere soggetti a controllo da parte degli enti locali, ancorché questi ultimi designino tutti o la maggior parte dei componenti degli organi direttivi; sulla base di tale specificazione, viene meno infatti uno dei principali presupposti per ricomprendere le fondazioni ex Ipab nel gruppo amministrazione pubblica dell'ente locale e conseguentemente nel perimetro di consolidamento.

La richiamata deliberazione n. 86/2021 della Corte dei conti Lombardia, pur in continuità con precedenti orientamenti della stessa magistratura contabile nonché con le indicazioni della Commissione Arconet, aggiunge ulteriori spunti di riflessione circa l'inquadramento delle fondazioni ex Ipab rispetto al bilancio consolidato.

Di seguito riepiloghiamo il quadro di riferimento e l'evoluzione degli orientamenti che si sono susseguiti nel tempo circa l'inquadramento delle fondazioni nel bilancio consolidato del gruppo pubblico locale.

## Le fondazioni quali enti strumentali ricompresi nel GAP e nel perimetro di consolidamento

---

I presupposti per l'inserimento delle fondazioni nel percorso di consolidamento sono rappresentati dalle disposizioni dell'art. 11ter del D. Lgs. 118/2011; tale articolo contiene la definizione di quali siano gli enti strumentali da ricomprendere nel bilancio consolidato:

### Enti strumentali controllati

*"l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti ... l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:*

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;*
- b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;*
- c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;*
- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;*

e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. ...”

#### Enti strumentali partecipati

“l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale ... l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1 (requisiti per il controllo)”

## **Fondazioni e consolidato – le osservazioni del parere 64/2017 della Corte di conto Lombardia**

---

I primi dubbi emersi circa l'effettiva riconducibilità delle fondazioni nell'ambito del perimetro di consolidamento degli enti locali erano emersi nella deliberazione n. 64/2017 della Corte dei conti Lombardia; in tale documento, i magistrati contabili, dopo aver effettuato un'attenta e puntuale ricognizione dell'istituto giuridico della fondazione ed aver evidenziato diverse peculiarità che confliggevano con la possibilità di inquadrare tale istituto quale effettivo organismo partecipato, concludevano tuttavia che, viste la definizione ampia utilizzata dal legislatore per individuare i cd enti strumentali e le finalità del bilancio consolidato, non si ravvisavano elementi formali per poterle escludere; di seguito si riporta stralcio di tale interessante pronuncia:

*“La particolare natura giuridica della fondazione, incentrata su patrimonio e scopo, ha un'incidenza anche su altri aspetti della disciplina. A differenza delle società (in cui il socio, in virtù del conferimento, ha il diritto di concorrere alla distribuzione degli utili derivanti dall'attività d'impresa e rimane titolare del credito alla quota di patrimonio che residua dopo la liquidazione), per le fondazioni l'art. 28 del codice civile prevede, in caso di esaurimento o sopravvenuta scarsa utilità dello scopo, la trasformazione, ad opera dell'autorità governativa, in altra aderente alla volontà del fondatore. In alternativa, alla ricorrenza di determinati presupposti, prevede la devoluzione dei beni a terzi (artt. 30, 31 e 32 cod. civ.).*

*Potenzialmente differente è, naturalmente, la disciplina nel caso in cui leggi speciali abbiano previsto l'istituzione, e relativa regolamentazione, di particolari tipologie di fondazioni, come, per esempio, quelle lirico-sinfoniche (d.lgs. n. 367 del 1996) o quelle universitarie (art. 59 legge n. 388 del 2000 e DPR n. 254 del 2001).*

*Un secondo elemento di riflessione riguarda, come evidenziato dalla scrivente Sezione nel parere n. 350/2012, la natura giuridica del rapporto fra ente locale e fondazione, in particolare sotto il profilo dell'effettiva possibilità di affidamento a quest'ultima dell'espletamento di attività per conto dell'ente locale. Nell'occasione erano stati prospettati dubbi circa la possibilità che una fondazione, alla luce della normativa civilistica, possa essere configurata come un soggetto in house all'ente locale. (...)*

*Il richiamo alle disposizioni del codice civile, nonché alle precedenti deliberazioni della scrivente Sezione regionale di controllo, evidenzia come, nel rapporto fra ente locale e fondazione, sia labile, a monte, quel rapporto di strumentalità che costituisce il presupposto principe per l'inclusione nel gruppo amministrazione pubblica. (...)*

*Si tratta di presupposti che, in base alle esposte regole civilistiche, non ricorrono nel rapporto fra soggetto fondatore (anche ente locale) e fondazione, salvo, al limite, i casi in cui lo strumento sia*

utilizzato per scopi diversi da quelli previsti, ma tale ultima ipotesi presuppone la prova, in concreto, di un "abuso dello strumento della fondazione" (come prospettato in alcune, citate, precedenti deliberazioni della Sezione), che, invece, la norma ed i principi sul consolidamento non richiedono.

Tuttavia, la lettera dell'art. 11-ter del d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare alla luce di quanto precisato dal pertinente paragrafo del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, sembra includere nel gruppo amministrazione pubblica, anche le fondazioni"

## **Le modifiche al principio contabile applicato 4/4 operate dal DM 11/08/2017**

---

I dubbi emersi nella deliberazione n. 64/2017 della Corte dei conti Lombardia non hanno avuto seguito; gli aggiornamenti del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato degli enti locali (allegato 4/4 al D. Lgs. 118/2011) apportati con DM 11/08/2017 hanno infatti specificato che le fondazioni rientrano nella definizione di ente strumentale rilevante ai fini del bilancio consolidato; a seguito degli aggiornamenti introdotti dal DM 11/08/2017, il punto 2. del principio contabile applicato prevede che: "Costituiscono componenti del "gruppo amministrazione pubblica": (...) 2) gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo, intesi come soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni;"

Al punto 4.4 è stato altresì specificato, rimarcando l'importanza di considerare le fondazioni nel perimetro di consolidamento, che: "Se l'ente partecipato è una fondazione, la quota di partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale, competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività della fondazione. La corrispondente quota del risultato economico e del fondo patrimoniale della fondazione è rappresentata nel bilancio consolidato come quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo, se lo statuto della fondazione prevede, in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri soggetti."

## **Indicazioni Commissione Arconet sulle fondazioni ex ipab**

---

Nella seduta del 17 luglio 2019, la Commissione Arconet ha fornito riscontro ad un quesito formulato dall'ANCI; nello specifico, la Commissione ha preso atto che, in forza della previsione normativa dell'art. 11 sexies del D.L. 135/2018, convertito in Legge n. 12 dell'11 febbraio 2019, per le Fondazioni ex Ipab (derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207) "la nomina degli amministratori da parte della Pubblica Amministrazione di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza e non si configura, quindi, come mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo dell'ente pubblico." Rispetto a tale indicazione normativa, la Commissione Arconet ha evidenziato che permane un multistrato normativo che richiede, al fine di verificare se una ex Ipab deve essere inclusa o meno nel Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP), l'attento esame dell'atto costitutivo e dello statuto al fine di verificare se, fermo rimanendo che la nomina degli amministratori da parte della Pubblica

Amministrazione non si configura quale controllo pubblico per le fondazioni ex IPAB facenti parte del terzo settore, sussista almeno una delle altre condizioni previste dalla disciplina di cui al d.lgs. n. 118 del 2011 e successive correzioni e integrazioni (ad esempio l'obbligo di ripianare i disavanzi).

## **Orientamenti applicativi 2020 della Corte dei conti Lombardia**

---

Nel corso del 2020, la Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia ha reso due pareri (n. 22/2020 e n. 35/2020) in cui, richiamando le indicazioni della Commissione Arconet sulle fondazioni ex Ipab, ha evidenziato la propria posizione; nello specifico il Collegio ha ritenuto che, con riguardo alla riconduzione delle ex IPAB all'interno del perimetro di consolidamento del bilancio dell'Ente, *“le modifiche introdotte dall'art. 11 sexies del D.L. n. 135/2018, coordinato con la legge di conversione 11 febbraio 2019, n. 12, abbiano una portata espressamente limitata ad escludere che il potere di nomina pubblica degli amministratori si traduca in una qualunque forma di controllo, anche alla luce dell'ambito di loro immediata applicazione (governance delle imprese sociali e identificazione degli enti del Terzo settore). È rimandato, pertanto, all'ente il compito di valutare complessivamente la sussistenza delle altre condizioni previste dall'art. 11-ter del d.lgs. n. 118/2011, anche in funzione della natura specifica delle attività svolte dalla fondazione.”*

## **Le novità della Deliberazione n. 86/2021 della Corte dei conti Lombardia**

---

Rispetto alle indicazioni che l'hanno preceduta, la deliberazione n. 86/2021 della Corte dei conti Lombardia contiene un più ampio richiamo dei riferimenti normativi relativi agli enti strumentali partecipati; in particolare, nella deliberazione in oggetto, i magistrati contabili richiamano anche il c. 2 dell'art. 11ter del D. Lgs. 118/2011 in cui si specifica che *“si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1 (requisiti di controllo dell'ente strumentale, ndr)”*; nelle conclusioni del parere, dopo aver ricordato che, con riferimento alle fondazioni ex Ipab, le modifiche introdotte nella riforma del terzo settore hanno una portata espressamente limitata ad escludere che il potere di nomina pubblica degli amministratori si traduca in una qualunque forma di controllo, la Corte dei conti ribadisce che, al fine dell'inserimento della fondazione ex IPAB nel gruppo “amministrazione pubblica”, è rimandato all'Ente il compito di valutare complessivamente la sussistenza delle altre condizioni sopra richiamate e previste dall'art. 11-ter del decreto legislativo n. 118 del 2011 e dall'allegato principio contabile applicato n. 4/4.

## **Le raccomandazioni per il perimetro di consolidamento 2021**

---

L'articolazione delle indicazioni contenute nella deliberazione n. 86/2021 della Corte dei conti Lombardia sembra suggerire un approccio ancora più prudente nella valutazione delle fondazioni ex Ipab ai fini della loro esclusione dal GAP e dal perimetro di consolidamento; la deliberazione non si limita infatti a raccomandare la sola verifica dell'assenza dei requisiti di controllo (in tal senso conferma che la designazione di amministratori non rappresenta un indice di controllo);

con il richiamo della definizione di “ente strumentale partecipato”, la deliberazione in oggetto induce a dimostrare, oltre a quello del controllo, anche l’assenza di ogni legame partecipativo dell’ente capogruppo alla fondazione ex Ipab così da poterla escludere da GAP e dal perimetro.

Tale precisazione, a parere di chi scrive, tenuto conto dell’ampiezza attribuita dal legislatore al requisito “partecipativo” in caso di bilancio consolidato, richiede di evidenziare le differenti finalità istituzionali perseguite dall’ente rispetto alla fondazione ex Ipab, l’origine “ricettiva” del legame (il coinvolgimento dell’ente locale deriva dalla volontà del fondatore), l’assenza di ricadute economiche, patrimoniali e sociali derivanti dall’eventuale estinzione della fondazione. In sostanza, la possibilità di escludere la fondazione ex Ipab dal GAP e dal perimetro di consolidamento dell’ente locale deve fondarsi, oltre che sull’assenza di condizioni di controllo, anche su motivazioni che evidenzino una netta separazione delle finalità e delle prospettive dei due organismi, condizione non dimostrabile, ad esempio, per le fondazioni a cui l’ente locale scelga volontariamente di aderire; in tal caso, come rilevato nei punti precedenti, il legislatore richiede di considerare la fondazione nel percorso di elaborazione del bilancio consolidato.