Norme&TributiPlus

Il Sole 24 ORE

FISCO E CONTABILITÀ • 18 settembre 2026

FREE

Bilancio consolidato: un mese in più, ma resta cruciale la delibera di perimetro

di Francesca Morosini - Rubrica a cura di Ancrel

È scattato il conto alla rovescia per l'approvazione del bilancio consolidato, con oltre un mese ancora a disposizione. Infatti, la Legge di Bilancio 2026 (Legge 199/2025, articolo 1, comma 647, lettera a) modifica l'articolo 151, comma 8, del Tuel (Dlgs 267/2000) e sposta la scadenza dal 30 settembre al 31 ottobre.

Per il consolidato relativo all'esercizio 2025, quindi, il termine slitta al 31 ottobre 2026.

Altra novità è quella prevista dall'articolo 1, comma 648, lettere a) e b), della stessa legge, che modifica l'articolo 9, comma 1-quinquies, del Dl 113/2016 relativa al blocco delle assunzioni conseguente sia al mancato rispetto del termine di approvazione del 31 ottobre, sia per il mancato invio dei dati alla Bdap, termine che la lettera b) del comma 647 fissa - modificando l'articolo 161, comma 4, del Tuel - in 7 giorni dalla scadenza per l'approvazione, e non più nei 30 giorni dall'approvazione effettiva, come per bilancio di previsione e rendiconto. La disposizione pertanto non introduce ex novo la sanzione per il bilancio consolidato, già prevista dalla disciplina previgente, ma ne detta una disciplina specifica, coordinandola con il nuovo termine di approvazione del 31 ottobre.

Il mese di respiro aggiuntivo riguarda però solo l'ultimo tratto del percorso. A monte resta un adempimento che molti enti avrebbero già dovuto chiudere entro il 31 dicembre scorso: la delibera di giunta che individua il Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP) e il perimetro di consolidamento, prevista dal paragrafo 3.1 del Principio contabile applicato 4/4 ("Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato"). È proprio su questo atto, spesso dato per scontato, che si concentrano le criticità più frequenti e, per l'organo di revisione, le responsabilità più dirette.

GAP e perimetro di consolidamento: il 31 dicembre come riferimento sostanziale

Il bilancio consolidato, obbligatorio per i Comuni sopra i 5.000 abitanti, restituisce la fotografia complessiva del GAP (Gruppo Amministrazione Pubblica), l'insieme di organismi e società controllati e partecipati. Da questo insieme, la delibera di giunta seleziona il perimetro di consolidamento vero e proprio, ossia gli organismi e le società i cui bilanci confluiranno nel documento finale.

Il termine di riferimento per l'individuazione del Gap e del perimetro di consolidamento è il 31 dicembre dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, come prescritto dal punto 1 del paragrafo 3.1 del principio contabile 4/4. Sul punto, la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Valle d'Aosta (delibera n. 28/2023/PRSE), pur non escludendo che l'ente possa deliberare formalmente anche in un momento successivo, ha chiarito che il 31 dicembre rimane comunque il riferimento sostanziale per l'individuazione dell'area di consolidamento. Nello stesso giudizio, la Corte ha rilevato come "tardiva e non coerente con le fasi del processo di consolidamento" la prassi del Comune controllato di adottare la delibera di individuazione nel mese di agosto, a ridosso della scadenza di approvazione del bilancio consolidato. Il messaggio che se ne ricava è opposto a quello di

una presunta flessibilità: più si ritarda l'adozione della delibera, più si comprimono i tempi utili per costruire correttamente il documento finale.

A stabilire con quali dati contabili si arriva al 31 dicembre interviene la Sezione delle autonomie della Corte dei conti: le Linee guida (delibera n. 17/SEZAUT/2022/INPR) — non più aggiornate dal 2022, ma tuttora il riferimento di coordinamento per tutte le Sezioni regionali di controllo — specificano, nella nota metodologica allegata, che il documento contabile da utilizzare per individuare Gap e perimetro è quello riferito all'esercizio (n-1) rispetto al bilancio consolidato. I dati per il consolidamento vero e proprio, invece, devono riferirsi al medesimo esercizio (n:) se il bilancio definitivo non è ancora disponibile, è utilizzabile il preconsuntivo o il progetto di bilancio inviato per l'approvazione.

Va inoltre segnalato il caso del perimetro negativo, cioè degli enti che, dopo la verifica, non hanno alcun organismo da consolidare. Anche in questa ipotesi occorre una delibera che dichiari formalmente tale circostanza in sede di rendiconto, con la stessa pubblicità prevista per bilanci e rendiconti. Senza questo passaggio, l'ente è da considerarsi tecnicamente inadempiente, pur non avendo, nella sostanza, nulla da consolidare, con lo stesso rischio di blocco delle assunzioni descritto in precedenza.

Le soglie di rilevanza per la definizione del perimetro

L'individuazione del perimetro non è affidata al buon senso dell'ente, ma a criteri di rilevanza puntuali fissati dal paragrafo 3.1, articolati su più livelli.

Il primo riguarda il singolo componente: sono irrilevanti - e quindi escludibili - i bilanci che presentano un'incidenza inferiore al 3% su ciascuno dei tre parametri (totale attivo, patrimonio netto, totale ricavi caratteristici) rispetto alla capogruppo; soglia scesa dal 10% al 3% a partire dall'esercizio 2018.

Il secondo è quello su cui gli enti inciampano più spesso: il calcolo cumulativo. La somma delle percentuali dei componenti singolarmente irrilevanti deve restare sotto il 10% dell'incidenza su ciascun parametro rispetto alla capogruppo. Se la somma supera questa soglia, l'ente deve "recuperare" nel consolidato i bilanci dei componenti singolarmente irrilevanti, in ordine di rilevanza, fino a riportare l'incidenza complessiva sotto il 10%. Un ente può quindi trovarsi a dover consolidare un organismo che, preso singolarmente, non lo giustificherebbe.

Il terzo livello individua poi una rilevanza automatica, indipendente da qualsiasi soglia percentuale: sono sempre rilevanti, a prescindere dalla quota posseduta, gli enti e le società totalmente partecipati, le società in house e gli affidatari diretti di servizi.

Infine, un ultimo criterio riguarda direttamente il possesso: sono comunque sempre irrilevanti le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale, salvo il caso dell'affidamento diretto.

Il ruolo dell'organo di revisione

L'articolo 239, comma 1, lettera d-bis), del Tuel affida all'organo di revisione la relazione sulla proposta di delibera consiliare e sullo schema di bilancio consolidato, da rendere entro il termine previsto dal regolamento di contabilità dell'ente e comunque non prima di 20 giorni dalla trasmissione dello schema approvato dalla Giunta.

Un controllo limitato ai valori contabili finali rischia però di essere un controllo incompleto: la correttezza delle fasi preliminari, a partire proprio dalla delibera di perimetro, è parte integrante del giudizio che l'organo di revisione è chiamato a formulare. Una relazione che si limiti a "certificare" lo schema di bilancio senza dare conto di queste verifiche procedurali espone il revisore a un rischio di incompletezza del proprio operato, tanto più delicato quanto più le conseguenze del mancato rispetto dei termini ricadono direttamente sull'ente. Lo schema di relazione predisposto da Cndcec, Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti e Ancrel, articolato proprio su queste voci, è

ancora oggi il punto di riferimento per non perdere di vista, tra gli aspetti tecnico-contabili, il presupposto procedurale da cui l'intero consolidato dipende.

Gli elementi da verificare

Tra i controlli che l'organo di revisione è chiamato a svolgere figurano:

● se e quando è stata adottata la delibera di giunta su Gap e perimetro, e se l'eventuale aggiornamento dopo il 31 dicembre è avvenuto in tempo utile, senza erodere i margini della fase successiva;

● la correttezza delle esclusioni per irrilevanza (soglie 3% singolo componente, 10% cumulativo, 1% quota di partecipazione) e la relativa motivazione in nota integrativa;

● la formalizzazione del perimetro negativo, ove ricorra, con la dichiarazione in sede di rendiconto;

● l'avvenuta comunicazione agli organismi controllati e partecipati, con le direttive necessarie a garantire la tempestività della trasmissione dei bilanci alla capogruppo (salvo diversa previsione del regolamento di contabilità - punto 3.2 del principio contabile n. 4/4), annotando eventuali componenti inadempienti. Le direttive della capogruppo non si limitano a comunicare l'inclusione nel perimetro: precisano anche quali dati sulle operazioni infragruppo gli enti, le aziende e le società controllati e partecipati sono tenuti a fornire (partite reciproche, dividendi, residui attivi e passivi reciproci), oltre alle informazioni necessarie alla nota integrativa;

● l'asseverazione dei crediti e debiti reciproci e la coerenza con le elisioni infragruppo.

Infine, il revisore verifica il rispetto della doppia scadenza (31 ottobre per l'approvazione, ulteriori 7 giorni per l'invio dei dati alla Bdap) e la piena corrispondenza tra quanto trasmesso e quanto effettivamente approvato dal consiglio.

Guardare già al 2026

La delibera di perimetro per il prossimo esercizio (termine di riferimento: 31 dicembre 2026) può essere avviata da subito, con la ricognizione degli organismi controllati e partecipati, l'aggiornamento delle soglie e la mappatura tempestiva delle eventuali variazioni nel gruppo - un'indicazione che l'organo di revisione può utilmente segnalare all'ente, per evitare che l'adempimento si concentri, ancora una volta, negli ultimi giorni utili prima della scadenza.

PER SAPERNE DI PIÙ

Riproduzione riservata ©