

**ANCREL Club dei Revisori**  
Merano, 27 settembre 2008

Convegno sul tema

I rapporti tra enti locali ed organismi partecipati – equilibri  
finanziari ed economici,  
indebitamento, controlli e consolidamento dei bilanci

*Interventi:*

- *GIUSEPPE FARNETI*
- *GIUSEPPE DURANTE*
- *GIANNI TROVATI*
- *ANTONINO BORGHI*
- *FRANCESCO BRUNO*

## Intervento di Giuseppe Farneti, Università di Bologna, sede di Forlì

1. Le società partecipate esprimono un tema di grande attualità. In un recente contributo si sono messi in evidenza i seguenti aspetti<sup>1</sup>:
  - a. Il principale concerne il ruolo sempre maggiore che esse hanno per gli enti. In molte amministrazioni infatti una parte crescente delle rispettive attività, con riferimento ai servizi pubblici erogati, ma anche alle attività intermedie sviluppate, fa capo alle società partecipate e non è pertanto ricompresa sia nel bilancio programmatico, sia nel rendiconto. Anzi, talora, è la stessa gestione delle partecipate che ad esse fanno capo che esce dal controllo dell'ente.
  - b. Si pongono pertanto problemi di programmazione-controllo e di rendicontazione (di *accountability*<sup>2</sup>). In altre parole l'ente locale è diventato esso stesso, in misura sempre maggiore, una holding e, come avviene per tutte le holding, deve essere in grado di formulare le proprie decisioni secondo convenienza economica e deve essere in grado di fornire le necessarie conoscenze alla propria struttura politico-gestionale (per lo svolgimento delle attività di indirizzo e di gestione) e ai propri interlocutori esterni. Fra questi ultimi vi sono i cittadini. Appare di tutta evidenza come gli argomenti appena richiamati si riflettano con prepotenza su temi di grande attualità, quali: la governance delle partecipazioni; le scelte di outsourcing; l'informazione resa disponibile attraverso il bilancio, il rendiconto, gli strumenti previsti dal Tuel e, naturalmente, per mezzo del bilancio consolidato.
  - c. Accanto a queste considerazioni si sta sempre più imponendo una responsabilizzazione degli enti sul reperimento (attraverso la tassazione e le politiche tariffarie) e sulla utilizzazione delle risorse.
  - d. Le diverse forme di *outsourcing*, *in primis* l'utilizzo dello strumento privatistico della società per azioni (privatizzazione dei servizi), in unione con la liberalizzazione<sup>3</sup> dei servizi, è fonte di grandi opportunità, sotto il profilo di una maggiore efficienza che si affianchi a un mantenimento o a un miglioramento della qualità. Ma perché queste opportunità si realizzino bisogna sapere bene utilizzare lo strumento della partecipazione. In particolare bisogna avere chiare le finalità perseguite, che sono quelle appena richiamate, a loro volta riconducibili al "buon andamento"<sup>4</sup>, alla "sana gestione".

---

<sup>1</sup> Cfr. Giuseppe Farneti, *Le società partecipate: problemi d'attualità*, in *Azienditalia*, settembre 2008, per gli eventuali approfondimenti.

<sup>2</sup> Sulla portata di questo principio, disciplinato dall'Osservatorio, cfr. G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, 2006.

<sup>3</sup> La liberalizzazione si realizza solamente attraverso la gara per la concessione o per mezzo di una gestione in house che rispetti i caratteri che sono stati definiti dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria, mentre la società mista assume al riguardo, di fatto, un ruolo residuale; questi argomenti vengono più diffusamente considerati nel contributo di cui alla nota 1.

<sup>4</sup> Al riguardo si veda: G. Farneti, *Il buon andamento nell'amministrazione degli enti locali*, *Azienditalia*, n.0, 1994 e G. Farneti, *Economia d'Azienda*, FracòAngeli, 2007; il punto uno del principio contabile n. 2 emanato dall'Osservatorio e, recentemente, F. Staderini, da F. Staderini- S. Pozzoli in *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, *Azienditalia*, n. 7, 2008, che chiarisce: "Dopo decenni e decenni di sostanziale disinteresse per il problema si è posta con forza all'attenzione della classe politica l'esigenza di realizzare un'amministrazione più moderna ed efficiente, riconoscendo un ruolo strategico nella politica istituzionale del paese all'art. 97 della Costituzione, fino ad allora piuttosto negletto." Si vuole anche richiamare la sentenza della Corte Costituzionale, da quest'ultimo citata, n. 277 del 15 luglio 2005, nei seguenti termini "i principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento di cui all'art. 97 vincolano le leggi regionali ... anche nella scelta di avvalersi di una società di servizi come modalità organizzativa, che va considerata legittima soltanto se conforme ai principi di economicità e buona amministrazione; insomma la decisione di ricorrere all'esternalizzazione non è libera, ma vincolata all'esigenza di rispettare il principio del buon andamento." Ci sembra poi di assoluta importanza il collegamento di questi concetti con il principio di legalità. Al riguardo si può leggere, nella deliberazione n.10/2008 della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con riferimento all'attività degli enti locali: "La dinamica dell'attività, valutata secondo i criteri dell'economicità, della efficienza, della efficacia e valorizzata nella dimensione data dall'art. 97 della Costituzione dalla giurisprudenza costituzionale, si presenta così come elemento costitutivo della legalità nella Pubblica amministrazione segnandone anche le condizioni di tutela."

- e. In questo quadro, dove le note negative sono ben inquadrare, si sta delineando una maggiore, crescente attenzione del legislatore, con norme sempre più stringenti (che gli enti tentano e tenteranno di eludere), come quelle relative alla finanziaria del 2008 in tema di gestione attraverso società partecipate, previste solamente per la produzione di “beni e servizi strettamente necessari per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali”(che si affiancano alle disposizioni della Bersani che considera anche la possibilità di gestire le attività intermedie).
  - f. Nel frattempo si va sviluppando l’attività di controllo di tipo collaborativo della Corte dei conti, proprio per evitare le gravi irregolarità, attuali o potenziali, talora poste in essere proprio attraverso le società partecipate, nei confronti del patto di stabilità, in tema d’indebitamento, o relative agli equilibri finanziari.
2. L’ente dunque sviluppa la sua attività sempre più con le caratteristiche di una holding e s’impone il problema di conoscerne i risultati. Allo scopo è indispensabile il bilancio consolidato. Per predisporlo bisogna però affrontare quei temi che servono a contestualizzare l’argomento, facendo attenzione a realizzare, prima, due precondizioni.
- a. Mentre infatti le società partecipate seguono la contabilità generale (o economico-patrimoniale), così non è per l’ente locale. Questa situazione si verifica perché l’ente locale non rispetta il quadro normativo. Ragionando su questo tema dobbiamo pertanto osservare, come precondizione per la redazione del bilancio consolidato, che si rende indispensabile una modificazione nei comportamenti, tesa ad accogliere il dettato del Tuel. Purtroppo oggi siamo molto lontani da questa necessità, poiché gli enti, in prevalenza, anche quelli capoluogo di provincia, di fatto non la predispongono<sup>5</sup> e dalla comune esperienza si è a conoscenza che alcuni, anche quando la predispongono, adottano però atteggiamenti di tipo burocratico che si riflettono negativamente sullo strumento contabile.
  - b. Una seconda precondizione, apparentemente meno rigida, è quella connessa alla capacità di programmazione e controllo, anch’essa spesso scarsamente presente<sup>6</sup>. Al riguardo si deve annotare subito che il consolidato nell’ente locale deve inquadarsi in un contesto d’informazione *accountable* e dunque in grado, anche relativamente alle attività poste in essere tramite società controllate, particolarmente se per mezzo del controllo analogo, di dare conto dei programmi e dei risultati.
3. Circa i temi che di fatto vanno affrontati nel contesto delle specificità che s’impongono relativamente alle amministrazioni locali, per economia di spazio si fa riferimento alle conclusioni, che nel complesso si condividono, che sono state espresse da Stefano Pozzoli<sup>7</sup>, atteso che esse riflettono in certa misura riflessioni precedentemente esposte<sup>8</sup> e un dibattito, già prodottosi nell’ambito dell’Osservatorio, che ci ha visti convergere su dette soluzioni. Si vogliono dunque richiamare, vedendo di completarne i contenuti, per aspetti specifici.
- a. Il consolidamento dovrebbe essere effettuato utilizzando i prospetti di bilancio di un’unica contabilità generale, tenuta con il metodo della partita doppia e fondata sui medesimi principi contabili. Di qui la necessità della sua adozione da parte degli enti e dell’utilizzazione dei principi OIC, che sono quelli cui si conformano, in assoluta prevalenza, gli schemi di bilancio delle società controllate. Alla scelta civilistica dovranno in conseguenza affiancarsi anche specifici principi contabili tesi ad “adattare” gli schemi di bilancio dell’ente appunto a quelli civilistici.
  - b. Ad integrazione del punto precedente va osservato che il foglio di lavoro che dovrà essere utilizzato dovrà “spiegare” tutti i collegamenti infragruppo, ad esempio i rapporti di debito/credito e quelli di tipo economico con le società partecipate e, in particolare, con quelle sottoposte a controllo analogo. E’ bene che gli emanandi principi contabili stabiliscano che uno specifico prospetto, finalizzato a rendere comprensibili questi rapporti, rientri nell’informazione supplementare.

<sup>5</sup> Cfr. i risultati di un’apposita ricerca, esposti in Giuseppe Farneti, *Quali politiche per far fronte alla legge finanziaria e alla scarsità di risorse?*, Azienditalia, gennaio 2008.

<sup>6</sup> Cfr. al riguardo la ricerca di cui alla nota precedente.

<sup>7</sup> Cfr. il testo del suo intervento.

<sup>8</sup> Cfr. la nota 1.

- c. Il concetto di controllo, per la sua chiarezza e semplicità, può benissimo essere quello civilistico, così come modificato dall'art. 26 del d.lgs. 127/91 che lo prevede anche in tutti quei casi in cui esso deriva dalla legge, dallo statuto o dai patti parasociali (ed eliminando il precedente e non sempre chiaro riferimento ai vincoli contrattuali). Situazioni specifiche, proprie degli enti locali, potranno essere disciplinate dagli emanandi principi contabili. Non sembra a chi scrive che il controllo (o meno) sulle fondazioni bancarie presenti problemi, poiché risolvibile con la normativa di riferimento cui si è fatto cenno.
- d. Anche circa l'area di consolidamento la normativa civilistica sembra del tutto idonea a definirne il perimetro. Il grande problema che si pone al riguardo non è quello di escludere le "attività eterogenee", che con la disciplina attuale devono essere, infatti, ricomprese, proprio per fornire un'informazione completa sotto il profilo finanziario, patrimoniale ed economico, come deve essere per soddisfare le necessità informative dei diversi portatori d'interesse.
- e. Al contrario, il vero problema è quello del "segmental reporting", di un'informazione cioè di tipo supplementare che dia conto del profilo economico dei diversi servizi e attività che l'ente sviluppa; indipendentemente dal fatto che siano svolti in economia o tramite società controllate (o, si potrebbe aggiungere, sotto il profilo informativo, seppure al di fuori del bilancio consolidato, tramite concessione). Si tratta di una previsione indispensabile, senza la quale il bilancio consolidato diverrebbe un puro esercizio contabile, povero di significati<sup>9</sup>.
- f. A ben vedere il punto precedente comporta che l'ente non solo debba predisporre e utilizzare correttamente una contabilità generale (o *accrual*), ma che lo debba fare nell'ambito dello sviluppo di una contabilità analitica. In altre parole i servizi e le attività dell'ente, proprio per l'esigenza di *accountability* che lo contraddistingue e che è già stata messa in luce dai principi contabili<sup>10</sup>, dovranno essere specificatamente analizzati nei loro risultati<sup>11</sup>, secondo la classificazione per "destinazione". Vi dovrebbe dunque essere non solamente una destinazione finanziaria, ma anche una destinazione economica.
- g. In tal modo sarà certamente meno difficoltoso dare applicazione ai commi 27 e seguenti dell'art. 3 della finanziaria 2008, laddove non vi sia l'indispensabile necessità di svolgere servizi, finali o intermedi.
- h. Sempre seguendo il punto precedente si pongono anche le premesse per valutare ciò che oggi appare di assai dubbia legalità, con riferimento a società holding e/o patrimoniali delle quali non sembra prospettarsi la necessità, particolarmente se fosse accolta la proposta di accedere ai benefici del consolidato fiscale per gli enti che procedono al consolidamento delle loro partecipazioni; si consideri in ogni modo che

---

<sup>9</sup> Il risultato economico negli enti locali ha, infatti, un significato diverso da quello che esprime nelle imprese. Non indica la realizzazione delle finalità, ma semplicemente l'esistenza di un equilibrio economico che è condizione, se a valere nel tempo, per il proseguimento dell'attività. Dunque l'informazione che il bilancio consolidato fornisce non può limitarsi all'indicazione dei risultati complessivi. Come per l'ente locale in termini finanziari devono essere indicate entrate e uscite con riferimento alle funzioni/servizi, così nella contabilità economica si dovrà statuire l'obbligatoria considerazione dei risultati lordi delle diverse attività e di conseguenza, attraverso il bilancio consolidato, nell'ambito dell'informazione supplementare, chiedere una suddivisione del risultato complessivo con riferimento alle attività svolte direttamente dall'ente, a quelle "in house" dove si deve sviluppare il controllo analogo e alle altre, considerate nel complesso secondo lo schema per funzioni/servizi che contraddistingue l'informazione fornita dall'ente. Naturalmente l'informazione supplementare dovrà anche richiedere gli altri elementi conoscitivi che si rendono indispensabili, quali: come si è sviluppato il controllo analogo, un confronto fra i costi e i prezzi, le regole che si sono seguite in tema di affidamento e di contratti di servizio, la considerazione di specifici indicatori di efficacia, il confronto fra piani/programmi e risultati.

<sup>10</sup> Cfr. Osservatorio, Principio contabile n. 3, *Il rendiconto degli enti locali*, punti 12 e 17.

<sup>11</sup> Si pensi al richiesto, dal Tuel, confronto fra i costi e i prezzi, o alla necessità di "spiegare", come previsto dalla finanziaria del 2008 e dal recente decreto 112, le decisioni sottostanti alle gestioni esternalizzare.

tali benefici si prospettano meno importanti nei gruppi pubblici locali rispetto a ciò che avviene in ambito privatistico<sup>12</sup>.

4. L'argomento relativo agli equilibri finanziari ed economici e all'indebitamento, oltre a quello dei rapporti tra enti locali ed organismi partecipati, offre lo spunto per una riflessione. E' noto come al riguardo i revisori debbano seguire le "linee guida" indicate alla Corte dei Conti, fornendo alla medesima le informazioni che, nella logica del perseguimento degli equilibri di bilancio, della corretta gestione dell'indebitamento e del patto di stabilità, evitino gravi irregolarità, attuali o potenziali; informazioni che servono alla Corte per, eventualmente, aprire un'istruttoria cui può seguire una delibera indirizzata al Consiglio dell'ente, tesa a promuoverne un'autocorrezione. Ci si può chiedere: perché i revisori sino ad ora non hanno proceduto autonomamente, salvo eccezioni, in questa direzione, individuando forme di patologie che nella logica della vigilanza (prevista dal Tuel) sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione ad essi conferita, ben avrebbero avuto la possibilità di esplicitare? Si apre dunque per i revisori una sorta di appello straordinario. Avrebbero potuto essere i custodi del "buon andamento", così svolgendo il ruolo, loro assegnato dal legislatore di esperti che, grazie alle loro competenze, erano chiamati ad essere gli "agenti" del rinnovamento degli enti<sup>13</sup>. Ora lo possono finalmente fare, perché hanno, in chiaro, il canovaccio delle attività che al riguardo dovrebbero svolgere.
5. In realtà il loro ruolo potrebbe essere ulteriormente incidente, atteso che il controllo sulla gestione sul quale prevedibilmente in futuro la Corte si soffermerà con una cura crescente, prevede la considerazione della regolarità contabile e la verifica del sistema dei controlli interni. Il primo punto concerne, nei suoi effetti, la regolarità del bilancio e del rendiconto, oggi spesso carente. Il secondo la regolarità dei processi di programmazione-controllo e dell'utilizzazione degli strumenti contabili, alla luce del criterio di effettività, della loro capacità di produrre gli effetti voluti dal legislatore (le tre "e"), criterio che è normalmente disapplicato.
6. Gli esempi? Non è questa la sede per soffermarsi sull'argomento, ma con riferimento alle partecipazioni può servire la considerazione dello strumento per finalità solamente elusive<sup>14</sup>, senza alcuna giustificazione, senza alcuna analisi di convenienza economica, sia a

---

<sup>12</sup> Per l'approfondimento di queste situazioni e delle argomentazioni giuridiche che possono al riguardo essere sviluppate, cfr. il riferimento di cui alla nota 1.

<sup>13</sup> Cfr. Giuseppe Farneti, Il revisore "agente del rinnovamento" e la "nuova frontiera del controllo", in *Il bilancio dell'ente locale*, Giappichelli, 1993, pp. 267/269.

<sup>14</sup> Cfr. le indicazioni messe in luce e le citazioni contenute nell'articolo di cui alla nota 1., in particolare F. Staderini-S.Pozzoli, dove si legge, anche con riferimento alle pronunce e alle relazioni della Corte dei conti, della esternalizzazione, in numerosi casi, come "strumento per nascondere una cattiva gestione finanziaria e occasione di maggiore opportunità per il clientelismo e l'affarismo".

preventivo, come pur dovrebbe essere, sia a consuntivo per chiarire all'ente se ne ha tratto giovamento o meno.

---

# I RAPPORTI TRA ENTI LOCALI ED ORGANISMI PARTECIPANTI

## ASPETTI TRIBUTARI

---

Relazione:

Giuseppe DURANTE

*Avvocato Tributarista – Esperto di Fiscalità Locale e Contenzioso Tributario . Pubblicista*

---

- **Effetti dell'art.23 bis della L.n°133/2008 in ambito tributario:**

Gli effetti rinvenienti dalla entrata in vigore della recente **Legge 06 agosto 2008, n°133** di conversione del D.L. 25 giugno 2008, n°112 (Manovra d'estate) recante "*disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*" avranno *un'incidenza diretta* anche in ambito tributario, con riferimento alle attività di accertamento e riscossione delle entrate tributarie in caso di *esternalizzazione* del servizio da parte di Comuni e Province, ex art.52 comma 5° del D.lgs.n°446/1997.

La *ratio* di tale assunto, rinvii, a mio avviso, dalla lettura testuale della previsione normativa di cui al *comma 1° art.23 bis della L.n°133/2008* di cui sopra, in cui è disposto letteralmente: "*Le disposizioni del presente articolo disciplinano l'affidamento e la gestione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, in applicazione della disciplina comunitaria e al fine di favorire la più ampia diffusione dei principi di concorrenza, di libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi di tutti gli operatori economici interessati alla gestione di servizi di interesse generale in ambito locale, nonché, di garantire il diritto di tutti gli utenti alla universalità ed accessibilità dei servizi pubblici locali al livello essenziale delle prestazioni, ai sensi dell'art.117 secondo comma lett.e) e m) della Costituzione, assicurando un adeguato livello di tutela degli utenti, secondo i principi di sussidiarietà, proporzionalità e leale cooperazione. Le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano a tutti i servizi pubblici locali e prevalgono sulle relative discipline di settore con esse incompatibili*".

Dalla lettura testuale della norma in commento, emerge *ictu oculi* il richiamo espresso della legge alla gestione dei "**servizi pubblici di rilevanza economica**" rapportata nelle specifiche modalità di

---

attuazione all'osservanza della disciplina comunitaria. Per esigenze di chiarezza in ordine alla reale portata dell'art.23 bis della L.n°133/2008 in ambito tributario, ritengo comunque doveroso fare un passo indietro e definire preliminarmente il concetto di "*pubblico servizio*" di "*rilevanza economica*".

In tal senso, rileva segnalare come la definizione di "*pubblico servizio*" non trova collocazione nella normativa vigente ma è la dottrina che ne ha tentato una definizione formale individuando tre elementi imprescindibili che ne caratterizzano la fattispecie:

- *l'imprenditorialità;*
- *l'offerta indifferenziata al pubblico;*
- *il soddisfacimento di interessi pubblici.*

L'esperienza giurisprudenziale tuttavia ha qualificato il "*pubblico servizio*" come un'attività economica solitamente di tipo imprenditoriale finalizzata ad erogare prestazioni indispensabili per il soddisfacimento di bisogni collettivi al cui vertice si trova un'autorità pubblica che vigila, controlla, indirizza e coordina l'espletamento del servizio (*Cons. di Stato, Sez. V, 15/03/2001, n°1514; Cons. di Stato, Sez. IV, 29/09/2000, n°6325*).

Nel caso specifico della gestione dei tributi locali è intervenuta un'importante pronuncia del Consiglio di Stato, la *n°5318 del 05/10/2005, Sez. V* in concomitanza della quale il Collegio amministrativo adito ha espressamente inquadrato le attività di accertamento e riscossione delle entrate locali nel novero dei *servizi pubblici*.

La sentenza è intervenuta in tema di affidamento mediante concessione di tutti i tributi e di tutte le entrate locali di un comune compresa la gestione della attività di competenza dell'ufficio tributi comunale.

Altro elemento di fondamentale importanza da considerare una volta focalizzato il concetto di *servizio pubblico*, è la definizione di "*rilevanza economica*" del servizio stesso.

Continuando l'analisi sul versante della giurisprudenza di merito, si riscontra che la "*rilevanza economica*" di un servizio dipende dall'impatto che in genere l'attività può avere sull'assetto della concorrenza e dal carattere di redditività dell'attività, qualificando "*economicamente rilevante*" il

servizio che si innesta in un settore per il quale esiste, anche solo potenzialmente, una redditività e quindi, una competizione sul mercato; ciò anche quando sono previste forme di finanziamento pubblico più o meno ampie dell'attività in questione. In tal senso, significativa si è rivelata la pronuncia del *TAR Sardegna*,

---

n°1729/2005 in tema di affidamenti in *house providing* da parte di un Comune a favore di una società interamente pubblica. In concomitanza della sentenza richiamata, il Collegio amministrativo ha individuato gli elementi che in genere possono contribuire a determinare la "rilevanza economica" del servizio, osservando, in particolare, che gli indici che permettono la configurabilità di una rilevanza economica del servizio locale, possono desumersi dai principi comunitari che informano la materia, giacchè è noto che la disciplina della gestione dei suddetti servizi è stata più volte modificata negli ultimi anni proprio a causa delle procedure di infrazione avviate dalla Commissione Europea nei confronti dell'Italia per violazione degli artt. 43, 49 e 86 del Trattato. Ne deriva che, secondo quanto espresso dal Collegio giudicante, la distinzione tra servizi di rilevanza economica e servizi privi di tale rilevanza è legata essenzialmente all'impatto che l'attività stessa può avere sull'assetto della concorrenza ed ai suoi caratteri di redditività.

Deve invece essere considerato privo di rilevanza economica quel servizio che per sua natura o per i vincoli ai quali è sottoposta la relativa gestione, non dà luogo ad alcuna competizione e, quindi, appare irrilevante ai fini della concorrenza. In altri termini, laddove il settore di attività economicamente competitivo e la libertà di iniziativa economica appare in grado di conseguire anche gli obiettivi di interesse pubblico sottesi alla disciplina del settore, allora al servizio deve riconoscersi una *rilevanza economica*.

Del resto, l'orientamento giurisprudenziale appena richiamato è stato confermato anche dal *Consiglio di Stato* in concomitanza della pronuncia n°5072 del 2006.

- **Incidenza dell'art.23 bis della L.n°133/2008 sulle modalità di affidamento dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate tributarie :**

Fatte queste considerazioni preliminari da cui non era possibile prescindere per esigenze di completezza, a mio avviso, appare ancora più chiara "l'incidenza" che l'art.23 bis della L.n°133/2008 avrà sulle *modalità di esternalizzazione* dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate tributarie; soprattutto, nel caso in cui l'ente locale impositore decida di affidare il servizio a soggetti terzi, avvalendosi della previsione di cui al già richiamato art.52, comma 5° del D.lgs.n°446/1997.

E' quest'ultima, una previsione che è stata necessariamente coordinata nella sua applicazione a quanto espressamente stabilito dall'art.113 del D.lgs n°267/2000 (T.U.E.L.).

In particolare, la previsione normativa di cui all'art.52, comma 5° del D.lgs.n°446/1997 *coordinata* con il richiamato art.113 del D.lgs.n°267/2000 consentiva a comuni e province di individuare le *formule*

---

*organizzative* più idonee per la gestione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica. In tal senso, è importante focalizzare le *principali modalità* di conferimento attuabili nonché le formule organizzative più idonee attraverso cui era possibile da parte di comuni e province, l'esternalizzazione sia congiunta che disgiunta dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate locali prima dell'entrata in vigore della L.n°133/2008 in commento.

In particolare, l'affidamento del servizio poteva essere effettuato a favore di :

- a) *società di capitali iscritte all'albo dei soggetti abilitati alla gestione delle entrate individuate attraverso l'espletamento di gare con procedura ad evidenza pubblica;*
- b) *società di capitale misto pubblico-privato (a prevalente o minoritario capitale pubblico locale) nelle quali il socio privato venga scelto attraverso l'espletamento di gare con procedura ad evidenza pubblica che abbiano dato garanzia di rispetto delle norme interne e comunitarie in materia di concorrenza secondo le linee di indirizzo emanate dalle autorità competenti attraverso provvedimenti o circolari specifiche;*
- c) *società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulle società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano. Si tratta di una formula che non trova espresso richiamo nell'art.52 comma 5° del D.lgs.n°446/1997 e che ha trovato spazio proprio per effetto dell'art.113 del TUEL;*
- d) *infine, concessionari di cui al D.lgs.n°112/1999 oggi Equitalia S.p.A. e società dalla stessa partecipate.*

Il panorama richiamato è stato poi ulteriormente modificato a seguito dell'entrata in vigore dell'art.13 del D.L. 223/2006 (Decreto Bersani) convertito nella L.n°248/2006 che ha inciso particolarmente sia sulle società miste che su quelle interamente pubbliche, stabilendo che le stesse non potessero più operare per la gestione presso enti diversi da quelli che si trovavano nella compagine societaria, per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività stessa. Pertanto, per tutte le società in questa condizione è stato stabilito inizialmente un termine di 12 mesi decorrenti dalla entrata in vigore del Decreto (D.L.n°223/2006) entro cui provvedere alla cessazione dell'attività; termine, quest'ultimo, ulteriormente prorogato ( a 24 mesi) con l'entrata in vigore della L.n°296/2006 (legge finanziaria

---

2007). C'è da dire che sull'argomento è intervenuta anche l'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici con deliberazione 09 maggio 2007, n°135 in concomitanza della quale l'Autorità ha chiarito che l'art.13 contenuto nel Decreto di cui sopra (D.L. n°223/2006) esclude la materia dei servizi pubblici locali attenendo alle attività espletate da società miste - pubbliche che svolgono *in outsourcing* attività di pertinenza delle amministrazioni locali.

Ho ritenuto opportuno richiamare sia pure sinteticamente la normativa che ha caratterizzato negli ultimi tempi l'affidamento nonché la gestione in forma associata dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, ex art.52 comma 5° del D.lgs.n°446/1997 d'intesa con l'art.113 del D.lgs.n°267/2000, per meglio capire la reale "*valenza*" delle novità sopravvenute a seguito della entrata in vigore della più volte richiamata legge di conversione n°133/2008.

In particolare, dalla lettura testuale dei *commi 2° e 3°* del più volte richiamato *art.23 bis* si capisce bene come dopo l'entrata in vigore della L.n°133/2008, il conferimento della gestione dei *servizi pubblici locali di rilevanza economica* può avvenire attraverso l'utilizzo di *due* diverse modalità procedurali:

1) una *procedura* cosiddetta *ordinaria*;

2) una *procedura di conferimento eccezionale* in quanto derogatoria rispetto a quella ordinaria di cui al precedente comma 2°.

In caso di *procedura ordinaria* è fatta salva la possibilità per l'ente affidatario di conferire la gestione dei servizi pubblici locali a favore di imprenditori o di società *in qualunque forma costituite* e individuate mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi del Trattato che istituisce la Comunità europea e dei principi generali relativi ai contratti pubblici e, in particolare, dei principi di economicità, efficacia, imparzialità, trasparenza, adeguata pubblicità, non discriminazione, parità di trattamento, mutuo riconoscimento, proporzionalità.

In caso di *procedura eccezionale* e quindi, *derogatoria* rispetto a quella ordinaria di cui sopra, il successivo *comma 3 dell'art.23 bis* dispone per situazioni che a causa di peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento, non permettono un efficace e utile ricorso al mercato, la possibilità di affidamento del servizio in osservanza dei principi dettati dalla disciplina comunitaria. L'esperimento di tale procedura

---

eccezionale implica l'onere da parte dell'ente affidante di assicurare un' adeguata pubblicità alla scelta, motivandola in base ad un'analisi del mercato con l'obbligo contestuale di trasmettere una relazione contenente gli esiti della predetta verifica all'Autorità garante della concorrenza e del mercato e alle autorità di regolazione del settore, ove costituite, per l'espressione di un parere sui profili di competenza, da rendere entro sessanta giorni dalla ricezione della predetta relazione (*comma 4 dell'art.23 bis*).

A mio avviso, si tratta di una normativa che soffre di un quadro unitario ed omogeneo che in quanto tale ha contribuito a creare ulteriori incertezze e perplessità in un settore dell'economia locale che necessita invece di punti fermi rinvenienti da una riforma organica e più meditata.

Tuttavia, volendo focalizzare gli effetti empirici che le previsioni normative in commento avranno sul "*modus operandi*" degli enti locali affidatari, emergono a mio avviso due dati significativi:

- a) *una maggiore libertà d'azione* demandata agli enti affidatari (quindi anche a Comuni e Province), facendo salva la possibilità di affidamenti di servizi pubblici di rilevanza economica a imprenditori o società in *qualunque forma costituite*, da selezionare mediante procedure competitive a evidenza pubblica;

E' questa una previsione normativa che concede sicuramente un ulteriore spazio di azione per valutare e verificare la potenzialità di organizzazioni *non profit* ed imprese sociali a farsi carico dei servizi di interesse generale; in particolare, apre lo scenario degli affidamenti diretti a società di ogni tipo ossia, *miste, private e pubbliche* senza nessun vincolo cogente da parte dell'Antitrust che deve si essere interpellato ma, non ha nessun potere di verificare la configurabilità *di fatto* delle condizioni di mercato.

- b) *la deroga* consentita in concomitanza di affidamenti a *società house* che possiedono i requisiti previsti dall'ordinamento comunitario che per peculiari caratteristiche *economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento*, non permettono un efficace e utile ricorso al mercato. L'affidamento diretto, come già rilevato, deve essere soggetto ad adeguata pubblicità e motivazione e alla trasmissione di una relazione all'Autorità di regolazione del settore per l'espressione di un parere entro sessanta giorni dalla data di ricezione.

---

La disposizione merita particolare attenzione in quanto riconosce per particolari situazioni economiche, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento, la possibilità per l'ente locale affidatario di fare ricorso a "*società proprie*" (società in house) ovvero a partecipate (società miste), non prima di avere svolto un'analisi di mercato e averne dato adeguata pubblicità. Sotto il profilo sistematico, mi preme evidenziare come una simile previsione normativa non va sottovalutata in quanto permette di realizzare, laddove non sia possibile intraprendere una gara, l'affidamento del servizio a favore dell'utenza che consente all'ente locale di individuare la soluzione più congrua.

Tra le possibili soluzioni, si ribadisce la costituzione di *società miste* in cui il socio privato sia scelto mediante espletamento di gara ad evidenza pubblica.

Si tratta in sostanza della reale possibilità di fissare non soltanto "*i paletti*" economici sulla base dei quali potere esperire la gara, ma, soprattutto, di individuare il progetto che si intende realizzare con la compartecipazione del *socio privato*. Tutto ciò, a condizione che quella considerata in sede normativa come una circostanza del tutto *eccezionale*, non diventi invece la regola.

Questa possibilità deve essere letta in uno con la previsione secondo cui gli enti locali e le Regioni possono definire i bacini di gara per i diversi servizi così da realizzare economie di scala e di scopo nonché di proseguire l'integrazione di servizi ( *ex comma 7 art.23 bis* ).

Una prima lettura di tale norma sembrerebbe (il condizionale è d'obbligo) deporre a favore delle aggregazioni sul territorio, della capacità del settore privato e laddove possibile anche del *non profit*, di "*fare rete*" per partecipare alle gare aventi ad oggetto la gestione di servizi pubblici di rilevanza economica. Principio questo che sembra essere confermato anche da un'altra disposizione normativa rinveniente dalla lettura *dell'art.23 bis*; mi riferisco alla previsione di cui alla *lett.g) comma 10* del ridetto articolo *23 bis* in commento laddove è possibile leggere che il Governo dovrà emanare uno o più decreti al fine di "*limitare, secondo criteri di proporzionalità sussidiarietà orizzontale e razionalità economica casi di gestione in regime d'esclusiva dei servizi pubblici locali, liberalizzando le altre attività economiche di prestazioni di servizi di interesse generale in ambito locale compatibili con le garanzie di universalità ed accessibilità del servizio pubblico locale*".

---

Sembra questo un *"manifesto"* di intenti che ancorché affidato ad uno strumento normativo secondario, se effettivamente implementato adeguatamente potrà assicurare molteplici benefici al sistema dei servizi pubblici locali da troppo tempo soffocati in diatribe e polemiche, il cui epilogo è spesso caratterizzato dalla vittoria del più forte sia esso pubblico o privato.

Al contrario, il settore che insieme a quello sociale e sanitario più di ogni altro è indice di un Paese moderno e solidale, necessita di un approccio capace di riconoscere quanti sul territorio sono effettivamente in grado di operare e di rimettere in moto le eccellenze di programmazione, progettazione, supervisione di cui le municipalizzate in Italia hanno saputo fornire buoni esempi.

- **Tentativo di una *lettura coordinata* con l'art.113 della D.lgs.n°267/2000 (T.U.E.L.):**

Ritengo, da ultimo, che le novità sopravvenute con l'entrata in vigore *dell'art.23 bis* della Legge n°133/2008 in commento, necessitano del tentativo di una *lettura coordinata* con *l'art.113* del testo unico sull'ordinamento degli enti locali (D.lgs.n°267/2000) non a caso espressamente richiamato dal *comma 11 dell'art.23 bis*. In particolare dal *confronto-rapporto* tra le due norme, emergono a mio avviso, due dati significativi:

- 1) la *tassatività* che caratterizzava l'art.113 del T.U.E.L. nella indicazione di possibili soggetti a cui potere affidare l'erogazione del servizio pubblico di rilevanza economica (società di capitali iscritte all'albo; società di capitali misto pubblico-privato; società interamente pubbliche; concessionari) sembra ora essere stata soppiantata da una *maggiore libertà di movimento* consentita all'ente locale affidatario nella individuazione dei possibili assetti societari a cui demandare il conferimento della gestione dei servizi. E' questa una novità di carattere procedurale che, a mio avviso, non potrà non incidere sulla preesistente versione *dell'art.52, comma 5° del D.lgs.n°446/1997* per quanto riguarda specificamente l'ambito tributario ed in particolare la possibilità di affidamento congiunto o disgiunto delle attività di accertamento e riscossione dei tributi da parte degli enti locali impositori.
- 2) la necessità di assicurare sempre e comunque, come già previsto dallo stesso art.113 del D.lgs.n°267/2000, il rispetto delle norme vigenti in ambito Comunitario (nella procedura ordinaria); nonché, la necessità di individuazione del socio (privato) mediante procedure competitive ad *evidenza pubblica* in grado di assicurare sempre e comunque il rispetto dei

---

*principi generali* relativi ai contratti pubblici e, in particolare, dei principi di economicità, efficacia, imparzialità, trasparenza, adeguata pubblicità, non discriminazione, parità di trattamento, mutuo riconoscimento, proporzionalità.

Con riferimento alla procedura cosiddetta *ordinaria* permangono pertanto *due costanti* imprescindibili anche dopo l'entrata in vigore della Legge di conversione:

1) *il rispetto assoluto delle norme comunitarie;*

2) *l'espletamento delle gare ad evidenza pubblica per l'individuazione del socio privato.*

Si deduce pertanto come in caso di procedura ordinaria, il legislatore ha voluto mantenere ben saldi i precetti normativi che assicurino contestualmente il rispetto del diritto interno e comunitario, nonché, garantiscano la massima trasparenza nella individuazione del socio privato mediante il necessario ricorso a gare ad evidenza pubblica.

In quest'ottica, naturalmente anche l'affidamento delle attività di accertamento e riscossione delle entrate tributarie a società a capitale misto pubblico-privato implica necessariamente che il socio privato venga scelto attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica, assicurando, pertanto, l'osservanza delle norme interne e comunitarie.

Sempre in caso di *procedura ordinaria*, permane ovviamente per l'ente locale affidatario del servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie, l'obbligo di disporlo in sede regolamentare ex D.lgs.n°446/1997. In mancanza di una espressa previsione regolamentare in tal senso, l'attività di riscossione deve essere gestita secondo le modalità previste dalla legislazione statale.

L'esternalizzazione dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi di spettanza ovviamente comporta un'adeguata giustificazione proprio in ambito regolamentare, da cui devono emergere le motivazioni principali che hanno fatto propendere l'ente impositore affidatario per l'esternalizzazione del servizio, preferendolo alla gestione in proprio.

Per cui, dall'analisi comparata costi-benefici deve scaturire oltre che un risparmio di costi rispetto alla gestione interna, anche una migliore *qualità* del servizio prestato a beneficio dei cittadini-contribuenti.

Qualche *deroga* sostanziale *l'art.113* del T.U.E.L. sembra invece averla subita con riferimento alle società interamente pubbliche (*società in house*) relativamente alle quali il nuovo assetto normativo consente all'ente locale affidatario, in deroga alla procedura ordinaria, quindi, attivando una procedura

---

speciale "l'affidamento diretto" in tutti i casi in cui comprovate e giustificate situazioni *economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche* configurabili in ambito territoriale, giustificano il mancato ricorso al mercato.

E' questa una previsione normativa che in un certo qual modo ha soppiantato l'onere previsto dall'art.113 del TUEL in caso di conferimento di un pubblico servizio ad una società di capitale interamente pubblica. Nella circostanza, l'affidamento era essenzialmente subordinato al fatto che l'ente locale o gli enti locali, come già segnalato, titolari del capitale sociale esercitassero sulla *società in house* un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzasse la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti locali pubblici che la controllavano.

L'entrata in vigore dei precetti normativi di cui al più volte richiamato *art.23 bis* sembra disattendere tale onere in caso di affidamento del servizio a *società in house*.

Si tratta, a mio avviso, di una norma maggiormente destabilizzante in termini di garanzie per quello che riguarda il rispetto della libera concorrenza del mercato nonché l'osservanza delle norme interne e comunitarie.

Tutto ciò, a mio avviso, implica la necessità di chiarire e focalizzare bene cosa debba intendersi effettivamente per "*situazioni rinvenibili in ambito territoriale*" che per "*peculiarità economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche*" consentono all'ente di non ricorrere al mercato. Si tratta di definizioni troppo ampie e generalizzate rinvenienti dalla lettura della norma in commento che, in quanto tali, necessitano di una definizione precisa e circoscritta riconducibile ad una serie di circostanze fattuali *ben definite* di cui dovrà farsi carico il legislatore mediante opportuni interventi chiarificatori.

Solo così si potrà evitare che gli affidamenti *diretti* previsti in via del tutto eccezionale ( *ex comma 3° art.23 bis* ) nella casistica di cui sopra, possano diventare la regola, con tutto quello che naturalmente ne consegue in termini di chiarezza e trasparenza del libero mercato. E' questo, a mio avviso, un *aspetto* su cui il legislatore dovrà ancora lavorare molto.

---

## I NUMERI NELL'OMBRA

Relazione di Gianni Trovati Il Sole 24 Ore

### UN FEDERALISMO SENZA CONTROLLO

Quando si parla di società partecipate e del rapporto che le gestioni esternalizzate hanno con i conti comunali e provinciali, il primo elemento di cui si avverte un'urgente necessità sono i numeri: numeri certi, affidabili, e confrontabili, in grado di tradurre in indicatori chiari tutto l'universo, proteiforme e ormai sterminato, delle partecipazioni societarie messe in campo dagli enti locali soprattutto a partire dalla Finanziaria 2002. Di numeri così concepiti, e di tale qualità, purtroppo non c'è traccia, e l'assenza pesa in particolar modo oggi, quando gli enti locali arrivano all'appuntamento con un federalismo fiscale che, almeno nelle intenzioni dei suoi tanti fautori, punta proprio sull'affidabilità dei numeri tutte le sue chance di successo in termini di efficientamento dei servizi e di razionalizzazione della spesa.

Si fonda su questo principio, infatti, l'ispirazione stessa della struttura federalista che, pur tra non poche incertezze e contraddizioni, trova la sua prima espressione nella bozza di Ddl delega approvata in via preliminare qualche settimana fa dal Governo, e troverà una definizione più compiuta nei decreti legislativi che saranno costruiti nei prossimi mesi. Il principio è chiaro: l'amministrazione fonda la propria esistenza sul gettito di uno (o più) tributi autonomi, e manovra le leve fiscali a sua disposizione in base alle sue esigenze: saranno i cittadini a decidere se la pressione fiscale locale è adeguata ai servizi che ricevono, se un suo eventuale incremento sia auspicabile in relazione ad un migliorato livello dell'offerta, se l'introduzione di un'imposta di scopo sia una buona idea e il "gioco" della realizzazione di una nuova strada o di un nuovo collegamento con mezzi pubblici valga la "candela" di una ulteriore imposizione. Il tutto in un sistema che fa dei costi standard, vale a dire dei "prezzi giusti" per ogni tipo di attività in ogni specifico contesto territoriale, la bussola per determinare il livello dei finanziamenti.

Ma che cosa possono decidere cittadini che in genere non hanno idea, anche perché non possono averla, dei risultati economici ottenuti dalla società di trasporto pubblico del loro Comune, oppure da quella che gestisce gli impianti sportivi o i servizi ambientali (in questo ultimo ambito, purtroppo, i cittadini una qualche idea riescono a formarsela). E di quali costi standard

---

parliamo, se le conoscenze del legislatore e dei decisori amministrativi a tutti i livelli spesso non appaiono molto più nitide di quelle che abbiamo appena attribuito ai loro amministrati?

## **I NUMERI, DUNQUE**

Quante sono le partecipazioni societarie degli enti locali? Quanto valgono? Qual è il loro impatto sui bilanci dei Comuni e delle Province interessate? Rispondere con precisione a queste domande è impresa impossibile, perché le indagini sul tema non mancano, e vedono coinvolti diversi attori da Unioncamere alla Corte dei conti ai vari ministeri più o meno competenti sul tema, ma ognuna offre indicazioni diverse: il monitoraggio più completo viene dalla Funzione pubblica, che l'anno scorso ha contato 14.108 partecipazioni da parte dei Comuni, 958 da parte delle Province e 136 da parte delle Regioni. All'indagine di Palazzo Vidoni, nonostante l'obbligo imposto dal comma 587 della Finanziaria per il 2007, avevano però risposto solo 5065 Comuni su 8.103 (il 62,5%), 81 Province su 107 (il 75,7%) e 12 Regioni su 20 (il 60%). Soprattutto fra i Comuni, la mancata risposta può essere dettata anche dal fatto di non avere partecipazioni, ma su questo tema la scarsa cura degli obblighi di comunicazione sembra piuttosto ricorrente: la Corte dei conti, incrociando i dati di Unioncamere con quelli resi disponibili dai siti istituzionali degli enti locali, ha calcolato che un'amministrazione su cinque si è disinteressata dell'obbligo di pubblicare incarichi e compensi nei consigli di amministrazione delle partecipate, e la quota di inadempienza raggiunge in alcune Regioni del Sud punte del cento per cento nei soli capoluoghi: ancor più fuori controllo, com'è naturale, è la situazione nei Comuni più piccoli.

Date le lacune del monitoraggio, più significativi appaiono i dati relativi alle medie: dai dati della Funzione pubblica risulta che ogni Comune ha in media 2,9 partecipazioni in società e 2 partecipazioni in consorzi, mentre nel caso delle province la presenza societaria media sale a 12,1 partecipazioni, e a 4,7 quella nei consorzi.

Ancor più rilevante è il bilancio economico di questa galassia, che è proliferata negli anni sotto gli occhi di un legislatore che dapprima ha favorito in ogni modo l'esternalizzazione, rendendola nei fatti anche un ottimo mezzo elusivo dei vincoli di finanza pubblica, e solo negli ultimi due anni ha avvertito l'esigenza di metterla sotto controllo. Un primo, parziale bilancio economico può essere desunto dai bilanci consuntivi, per esempio dei Comuni capoluogo: nel

---

2006, 40 Comuni non hanno messo a bilancio alcun utile, e un gruppo quasi altrettanto consistente ha scritto nei conti utili minimi, di qualche centinaio di migliaia di euro. In tutto il Mezzogiorno, 40 capoluoghi sono riusciti nel complesso a raggranellare dalle loro partecipazioni poco più di 5 milioni di euro, cioè la metà di quanto realizzato dal solo Comune di Modena. Questi numeri mostrano prima di tutto una distanza siderale tra i risultati ottenuti dai diversi territori, anche in rami di attività assolutamente analoghi, con buona pace dei costi standard che dovranno guidare il sistema di finanziamento alle attività delle pubbliche amministrazioni: ma, pur con tutti questi elementi di allarme, il quadro che ne emerge è decisamente edulcorato da un fatto ovvio: le società o i sistemi societari in perdita si traducono in questa analisi in un semplice zero, per cui un'ipotetica holding rappresentata dai capoluoghi del Sud risulterebbe gravata da una perdita probabilmente imponente: resta da capire che cosa succederebbe allargando questa ipotetica holding a tutti i Comuni italiani.

Qualche indicazione utile può però arrivare anche dal fronte delle spese: dal sistema Siope si scopre che nel 2007 la spesa corrente correlata alla partecipazione in organismi societari nei Comuni capoluogo ha pesato per il 14% sul totale della spesa corrente. Se un'incidenza simile, poniamo del 10%, si registrasse nella media di tutti i Comuni italiani, ne emergerebbe che le società partecipate pesano per 4,5-5 miliardi di euro sui bilanci dei municipi. Come si vede, si tratta di una posta enorme, le cui dimensioni sono sufficienti da sole a reclamare un sistema di monitoraggio e controllo ben più esteso, competente ed efficace di quello che si è avuto a disposizione fino ad oggi.

## **I RISCHI DELLE PARTECIPATE**

Ad alimentare questa esigenza c'è anche la storia recente dei dissesti degli enti locali, che negli ultimi casi di "default" (pur così rari dopo il tramonto della convenienza normativa che prima favoriva l'innalzamento della bandiera bianca) vedono immancabilmente le società partecipate, con l'emorragia di risorse che costringe l'ente a continui ripiani, fra i protagonisti dei fallimenti municipali. Anche senza entrare nel dettaglio, e senza concentrarsi solo sulle situazioni più patologiche che potrebbero generare per contrasto una eccessiva fiducia in chi naviga in acque più tranquille, è appena il caso di ricordare i rischi potenziali, e spesso nascosti, collegati alla gestione delle partecipate. Qualcuno forse ricorda il caso della Meda Servizi, il primo fallimento di una società

---

controllata da un ente locale dichiarato l'anno scorso dal tribunale di Monza (siamo quindi nella efficientissima lombardia, per cui il caso deve destare ancora più attenzione).

Sulla necessità di contenere le perdite si è appuntata anche l'attenzione del legislatore, che nella Finanziaria 2007 ha previsto il divieto di affidare incarichi ad amministratori che abbiano chiuso tre esercizi in perdita nell'ultimo quinquennio e, in maniera meno confusa e sicuramente più efficace, dalla Corte dei conti, in particolar modo nei questionari sui bilanci preventivi 2008 di Comuni e Province. Più di una indistinta punizione nei confronti degli amministratori, che soprattutto nelle versioni iniziali della norma rischiava di colpire anche persone impegnate in difficili operazioni di risanamento, l'attenzione dei controllori deve infatti riguardare le perdite potenziali che si nascondono nella gestione delle società, prima che si avvii la giostra dei ripiani e prima che questa inizi a porre in seria difficoltà l'equilibrio dei conti dell'ente.

### **CHE COSA CHIEDERE AL LEGISLATORE**

Il quadro sinteticamente tratteggiato fin qui, e ancor di più l'esperienza concreta che i revisori dei conti vivono all'interno dei propri enti di appartenenza, indicano con chiarezza i punti principali dell'agenda del legislatore in fatto di società partecipate degli enti locali e, in particolare, di strumenti di controllo sul tema.

L'esigenza da soddisfare, com'è ormai ovvio, è quella della trasparenza, cioè degli strumenti con cui valutare l'economicità e l'efficacia delle scelte gestionali realizzate dall'ente locale e dalle sue società. Strumenti, come accennato prima, da offrire ai cittadini ma soprattutto, vista anche la sede della riflessione che stiamo svolgendo, agli organi di controllo dell'ente locale, che possono intervenire a colmare quel deficit di strategia decisionale messo in evidenza anche dalla relazione della Corte dei conti al Parlamento citata all'inizio.

Il tema, non c'è dubbio, è delicato, e solleva questioni di non immediata risoluzione: la scelta di esternalizzare un servizio è in primo luogo una scelta politica, che un organo tecnico di controllo non può pretendere di "dominare" integralmente. Il revisore dei conti, in altre parole, non può esprimere un giudizio tout court sulla bontà o meno della scelta di esternalizzare. Può, e anzi deve, pronunciarsi sulla coerenza fra l'indirizzo politico espresso dall'amministrazione e le concrete e puntuali scelte gestionali chiamate a incarnarlo. Può e deve, inoltre, pronunciarsi sulla permanenza nel tempo dei

---

presupposti che hanno generato la scelta di esternalizzare, e sull'emergere di problemi di sostenibilità economica all'interno della società.

L'evoluzione normativa pone nuovi problemi sulla definizione del confine fra scelta politica e controllo tecnico. L'articolo 23-bis della legge 133/2008, ad esempio, impone un'analitica motivazione all'ente locale che decida di affidare un servizio pubblico senza passare dalla gara, sulla base del presupposto che la specifica situazione in cui avviene l'affidamento non consente «un efficace e utile ricorso al mercato». Un'impostazione come questa, a prescindere dal suo concreto svilupparsi, mostra bene l'intrecciarsi fra la scelta politica e il controllo tecnico, perché certamente al revisore dei conti non può essere tolta la possibilità di esprimersi sulla reale esigenza di evitare la gara in relazione ai criteri fissati dalla norma.

Il primo strumento per garantire a cittadini e controllori notizie fondate sulla situazione delle partecipate è naturalmente il bilancio consolidato, sulla cui esigenza si è espressa anche nell'ultima settimana la Corte dei conti e sui cui effetti discuterà il professor Pozzoli.

Ma per svolgere un ruolo così delicato, al di là degli strumenti tecnici che si possono mettere in campo, occorre garantire al revisore autonomia e autorevolezza agli occhi dell'amministrazione. Un efficace controllo sulle società partecipate, soprattutto alla luce dell'intreccio fra peso politico delle scelte e dati tecnici che su di esse pesano, non può prescindere dalla possibilità per il controllore di giocare ad armi pari con l'amministratore, e di far valere le sue ragioni tecniche eventualmente in contrasto con le ragioni politiche dell'amministratore. E ciò non solo in un quadro "agonistico" fra un'amministrazione non virtuosa e un revisore impegnato nel titanico sforzo di riportarla sulla retta via: solo se dotato di autorevolezza e autonomia, infatti, il ruolo del revisore può rappresentare un aiuto concreto all'amministratore, che soprattutto in un campo dominato da una crescente complessità non ha bisogno di yes men interpellati solo per avallare scelte già assunte.

In quest'ottica il tema che analizziamo questa mattina si ricollega idealmente a quello sollevato dalla tavola rotonda dell'Assemblea nazionale Ancrel dell'anno scorso a Roma, quando si sottolineò l'esigenza di riportare il collegio, e non il revisore singolo, nei Comuni sotto i 15mila abitanti come primo passo per ricostruire i fondamenti stessi del ruolo dei revisori dei conti. Oggi questa esigenza, come tanti fatti di "cronaca" della finanza locale ci hanno dimostrato, è ancora più forte, soprattutto all'inizio del viaggio che ci dovrebbe condurre alla finanza autonoma facendoci dimenticare l'attuale sistema "derivato". Ma rispetto

---

al passato sono più concrete anche le occasioni per chiedere di tradurre questa esigenza in interventi normativi: il Governo è al lavoro sulla Carta delle Autonomie, che al momento è collegata alla manovra finanziaria 2009 e quindi è instradata su una “corsia preferenziale” che aumenta le sue chance di approvazione. In questo quadro, a mio parere, le associazioni e gli ordini professionali non possono trascurare di far pesare la loro voce anche per evitare il rischio di una marginalizzazione dei professionisti all’interno degli enti locali: un processo, questo, che danneggerebbe sia la ricchezza della professione sia la consapevolezza dell’amministrazione.

## **RELAZIONE DI ANTONINO BORGHI**

### **Organismi partecipati adempimenti e scadenze**

Dopo la conversione nella legge 133 del decreto legge 112/08, proviamo a riassumere gli adempimenti e le scadenze per i rapporti tra enti locali ed organismi partecipati.

#### Limite ai compensi art. 61, commi 12 e 13 della legge 133/08

Dall’1/1/2009 il limite dei compensi attribuibili ai componenti dell’organo amministrativo delle società a totale partecipazione di comuni e province e loro controllate ai sensi dell’art.2359 del codice civile, è fissato al 70% per il Presidente ed al 60% per i consiglieri dell’indennità spettante al sindaco o presidente della provincia.

L’indennità di risultato, vincolata al conseguimento di utili, non potrà superare il doppio del compenso.

L’indennità di risultato deve essere deliberata dall’assemblea dopo l’approvazione del bilancio d’esercizio. L’indennità di risultato può essere concessa anche solo ad alcuni amministratori ed in particolare a quelli che hanno rivestito particolari cariche ( Presidente ed amministratore delegato).

Restano invariate le limitazioni disposte dalla legge 296/06 ed in particolare:

E’ vietata la corresponsione di emolumenti a favore di amministratore di ente locale componente di organi di amministrazione di società di capitale partecipate dallo stesso ente come disposto dal comma 718, dell’art.1 della legge 296/06.

---

Nelle società a totale partecipazione pubblica di una pluralità di enti locali ( più comuni, più province, comuni e province)\_il compenso lordo annuale omnicomprensivo attribuito al presidente e ai componenti il consiglio di amministrazione, non sia superiore:

per il presidente all'80%

per i consiglieri al 70%

delle indennità spettanti al rappresentante del socio pubblico con la maggiore quota di partecipazione e in caso di parità di quote, a quella di maggiore importo tra le indennità spettanti ai rappresentanti di soci pubblici, come disposto dal comma 726 dell'art.1 della legge 296/06.

Al presidente ed ai componenti il consiglio di amministrazione di società interamente pubbliche devono essere corrisposti i rimborsi delle spese di viaggio e le indennità di missione nella misura stabilita dall'art.84 del Tuel. come disposto dal comma 727 dell'art.1, della legge 296/06.

Nelle società a partecipazione mista di enti locali ed altri soggetti pubblici o privati il compenso lordo annuale omnicomprensivo attribuito al presidente e ai componenti il consiglio di amministrazione, non sia superiore:

per il presidente all'80%

per i consiglieri al 70%

delle indennità spettanti al rappresentante del socio pubblico con la maggiore quota di partecipazione e in caso di parità di quote, a quella di maggiore importo tra le indennità spettanti ai rappresentanti di soci pubblici, elevato di un punto percentuale ogni 5 punti percentuali di partecipazione di soggetti diversi dagli enti locali nelle società dove la partecipazione degli enti locali è pari o superiore al 50% del capitale e di 2 punti percentuali ogni cinque punti percentuali di partecipazione di soggetti diversi da enti locali nelle società in cui la partecipazione degli enti locali è inferiore al 50% del capitale, come disposto dal comma 728 dell'art.1, della legge 296/06.

Il compenso massimo spettante agli amministratori è omnicomprensivo e comprende quindi quello stabilito all'atto della nomina o dall'assemblea ( art.2389 n.1 C.C.), sia quello attribuito dal Consiglio di amministrazione sentito il collegio sindacale ( art.2389, comma 3 del C.C.).

La sezione regionale di controllo della Corte dei Conti della Liguria con parere 4/08 ha ritenuto che il parametro sul quale commisurare il compenso sia l'indennità in atto ed in concreto attribuita al Sindaco o Presidente della provincia che detiene la partecipazione. L'art.61, comma 10, stabilisce che dall'1/1/2009, gli enti locali che non hanno rispettato il patto di stabilità per l'anno precedente devono ridurre del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30/6/2008, le indennità di funzione ed i gettoni di presenza spettanti agli amministratori.

La limitazione dei compensi disposta dai commi da 725 a 729 dell'art.1 della legge 296/06, non si applica alle società quotate in borsa.

#### Società strumentali

Il comma 7, dell'art.4 della legge 129/08, rinvia all'1/1/2009 il termine stabilito dall'art.13 del d.l. 223/06, per rivedere competenze e funzioni delle società a capitale interamente

---

pubblico o misto costituite o partecipate dalle amministrazioni pubbliche regionali o locali per la produzione di beni e servizi strumentali.

Entro il nuovo termine tali società devono cessare le attività non consentite cedendole a terzi o scorporandole.

#### Cessione partecipazioni vietate.

Entro il 30/6/2009, occorre procedere all'avvio della procedura di dismissione delle partecipazioni in società che esercitano attività non strettamente necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, sulla base di quanto disposto dai commi da 27 a 33 dell'art.3 della legge 244/07.

Sulle modalità e tempi di attuazione della dismissione vedasi Il parere n. 48 dell'8/7/2008, della Corte dei Conti-Sezione di Controllo Lombardia.

#### Reclutamento personale art.18 legge 133/08

A decorrere dal 60.mo giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge 133/08, (21/10/2008) le società a totale partecipazione pubblica che gestiscono servizi pubblici locali devono assumere personale e conferire incarichi dopo procedure selettive analoghe ai concorsi pubblici. Tali società devono rispettare i principi di cui al comma 3 dell'art.35 del d.lgs. 165/2001.

#### Tetto dei compensi attribuibili e collocamento in aspettativa

Il comma 52 bis dell'art.3 della legge 244/07 introdotto dall'art. 4 quater del d.l. 97/08 nel testo integrato dalla legge 129/08 di conversione, rinvia ad un d.p.r. da emanarsi entro il 31/10/2008, l'applicazione delle norme sui limiti massimi del trattamento economico omnicomprensivo a carico della finanza pubblica per i rapporti di lavoro dipendente ed autonomo disposte dai commi da 44 a 52 dell'art.3 della legge 244/07, disponendo deroghe e forme di pubblicità e di controllo.

Si ritiene comunque non sospesa la parte del comma 44 che dispone il collocamento in aspettativa senza assegni e la sospensione dell'iscrizione previdenziale ed assistenziale per coloro che sono legati da un rapporto di lavoro con organismi pubblici ( società a partecipazione pubblica e loro controllate) e che sono contemporaneamente componenti di organi di governo o di controllo dell'organismo pubblico o società, non essendo oggetto di delega.

#### Adesione ad una sola forma associativa

L'art.2 comma 28 della legge 244/07, obbliga il Comune ad aderire ad una sola unione, ad un solo consorzio e ad un solo ambito territoriale ottimale per l'esercizio associato di funzioni e servizi a prescindere dalla tipologia di servizi erogati. Costituisce eccezione a tale regola la gestione del servizio idrico integrato, la gestione dei rifiuti e l'adesione a consorzi istituiti o resi obbligatori con legge regionale o statale.

Dall'1/4/2008 ogni atto adottato è nullo ed è nullo ogni atto relativo all'adesione o allo svolgimento da parte dell'amministrazione comunale interessata.

#### Previa verifica per i pagamenti

La circolare n.22 del 29/7/2008, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, chiarisce che le disposizioni in materia di pagamenti delle pubbliche amministrazioni di cui al regolamento emanato con d.p.r. 40/2008, trova attuazione solo nei confronti delle società a totale partecipazione pubblica diretta ( quelle a prevalente partecipazione pubblica saranno disciplinate da un successivo regolamento). Sono escluse pertanto le società a partecipazione pubblica indiretta.

La circolare precisa che non è necessario l'espletamento della verifica di cui all'art.2 del regolamento per i pagamenti di somme oltre la soglia di diecimila euro al lordo dell'Iva e di trasferimenti a vario titolo tra soggetti pubblici e società a totale partecipazione pubblica.

---

**Francesco Bruno Presidente Ardel**  
(Sintesi dell'intervento)

**Natura pubblica delle società degli enti locali e indebitamento. Una concreta, recente esperienza.**

Un recente parere reso dall'ISTAT ad un Comune sulla classificazione di una Società totalmente partecipata che si trovava a dover concretizzare una operazione di indebitamento, pone in seri dubbi la legittimità di operazioni regolarmente e tradizionalmente poste in essere e, spesso, essenziali per la sopravvivenza dei soggetti coinvolti dalla “nuova” regola.

**Classificazione della Società**

Per l'ISTAT, una Società partecipata al 100% dal Comune, pur prevedendo lo statuto sociale lo svolgimento di attività e la resa di servizi sia per l'ente proprietario che per altri soggetti pubblici, qualora avvii l'operatività solo a favore della stessa amministrazione che l'ha costituita e la possiede e sia dipendente dalle decisioni della stessa amministrazione, è da classificare quale “amministrazione pubblica”.

Si tratterebbe, nella fattispecie, di società appositamente costituita che presta servizi esclusivamente a beneficio del Comune stesso, al di fuori quindi delle logiche concorrenziali del mercato. La qualificazione come soggetto pubblico è, poi, motivata sulla base della asserita esistenza di un controllo analogo tra Società e Comune.

La valutazione appare confutabile sia perché non sembra si sia tenuto conto, da una parte, del concetto di “controllo analogo” ampiamente elaborato dalla giurisprudenza, che, dall'altra, dello statuto della Società e dei destinatari effettivi delle prestazioni che potranno essere rese dalla Società medesima.

Sul primo punto, consolidata giurisprudenza ritiene, invero, che perché si possa parlare di controllo analogo è necessario che vi sia una effettiva “immedesimazione” fra società ed ente pubblico proprietario, nel senso dell'esistenza di un rapporto equivalente, ai fini pratici, ad una relazione di subordinazione gerarchica con controllo gestionale e finanziario stringente. Tale immedesimazione deve essere esclusa anche solo in presenza di previsioni statutarie che non precludono la possibilità di apertura del capitale sociale a soggetti privati, individuati con procedure ad evidenza pubblica, o che attribuiscono al consiglio di amministrazione la capacità di adottare tutti gli atti interni ritenuti necessari per il conseguimento dell'oggetto sociale.

Sul secondo punto, non è ravvisabile un rapporto di esclusività tra Società e Comune qualora l'oggetto sociale ricomprenda tra le attività contemplate altre attività inerenti i servizi pubblici non solo per il Comune, ma anche per altri enti pubblici territoriali e non.

---

Sul piano più generale, qualora il controllo analogo dovesse essere, come affermato nel parere, il requisito in virtù del quale tutte le Società pubbliche aventi tale caratteristica sono da ritenersi Amministrazioni pubbliche, le conseguenze sarebbero:

- a) l'elenco ISTAT è assolutamente parziale, in quanto non sarebbe corretto ritenere amministrazioni pubbliche solo quelle ivi inserite, essendo tali tutte le Società pubbliche soggette a controllo analogo;
- b) non sarebbe possibile, e neppure necessario, pubblicare un elenco di ragioni sociali delle innumerevoli realtà societarie pubbliche ricadenti in situazioni di controllo analogo, e sarebbe sufficiente enunciare la regola;
- c) tutte le società pubbliche, pur non espressamente inserite nell'elenco annuale e per le quali fosse ravvisabile l'esistenza di un controllo analogo, si troverebbero automaticamente in situazione di illegittimità per le operazioni di indebitamento non destinate a finanziare spese di investimento, pur eseguite in virtù della disciplina di cui all'art. 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

Non è difficile supporre gli effetti disastrosi nel vasto panorama dei soggetti pubblici coinvolti dalla nuova "regola" per l'illegittimità di operazioni di indebitamento poste in essere e non destinate ad investimenti. Tipico esempio, le cartolarizzazioni e cessioni di crediti vantati nei confronti dell'ente locale controllante, attivate per fare cassa.

### **Operazione di indebitamento**

Per l'ISTAT, rientrando la Società nel perimetro delle amministrazioni pubbliche, tutte le operazioni e/o i prestiti da essa contratti con terzi vanno ad incidere sull'indebitamento e/o sul debito pubblico valido ai fini della procedura deficit eccessivi allegata al trattato di Maastricht.

L'Istituto precisa, ancora, che nel caso in cui fosse un operatore privato ad essere coinvolto nell'operazione con il Comune, l'operazione avrebbe un impatto negativo sul debito pubblico se le risorse finanziarie date in garanzia del finanziamento e quindi il rischio del debito sono del Comune e non della Società privata.

Nel parere ISTAT, anche nel presupposto di quanto ritenuto sulla classificazione della Società quale Amministrazione Pubblica, la qualificazione dell'operazione come debito viene operata unicamente sulla base di una valutazione puramente economico contabile della singola, prima operazione da porre in essere, che non impatta e non si vede come possa impattare sulla validità giuridica dell'operazione, anche alla luce delle vigenti norme in tema di indebitamento pubblico, né della ulteriore operatività che la Società potrà svolgere in futuro in linea con il proprio dettato statutario.

La posizione assunta contrasta, infatti, con il disposto di cui all'art.3, comma 16 della già legge 24 dicembre 2003, n.350, che stabilisce espressamente l'esclusione dai vincoli in tema di indebitamento pubblico delle società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici.

---

Se, infine, come ritenuto dall'ISTAT, gli elementi che determinano la qualificazione dell'operazione come debito sono il fatto che l'operazione sia posta in essere tra due pubbliche amministrazioni e che fra queste vi sia un rapporto di dipendenza gerarchica e finanziaria, risulta del tutto incomprensibile come l'operazione possa continuare a considerarsi debito anche nel caso di un coinvolgimento di un soggetto interamente privato o comunque non controllato dal Comune nel senso indicato nel parere, posto che, nel caso di mancato pagamento da parte del Comune, la società privata risponderebbe con il proprio patrimonio autonomo, senza alcun coinvolgimento diretto od indiretto del Comune medesimo.