



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL LAZIO

Nella Camera di consiglio del 9 maggio 2013

composta dai magistrati:

Ignazio Faso	Presidente;
Rosario Scalia	Consigliere, relatore;
Maria Luisa Romano	Consigliere;
Maria Teresa D'Urso	I Referendario;
Elena Papa	Referendario.

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

VISTA la legge 21 marzo 1953, n. 161, e successive modificazioni e integrazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni e integrazioni;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, più volte modificato, e da ultimo con la deliberazione delle Sezioni riunite n. 229 dell'11/19 giugno 2008;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo

unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, e successive
modificazioni e integrazioni;

VISTO il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con
modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO il d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n. 196 e, in particolare gli
articoli 1 e 2;

VISTA la legge regionale 26 febbraio 2007, n. 1, recante
«Disciplina del Consiglio delle autonomie locali», in attuazione dell'art.
123 Cost. e degli artt. 66 e 67 dello Statuto della Regione Lazio;

VISTA la nota n. 1131 del 14 gennaio 2013, acquisita al protocollo
con il n. 253, con la quale il Sindaco del Comune di Colleferro ha
trasmeso una richiesta di parere alla Sezione regionale di controllo per il
Lazio ai sensi dell'art. 7, comma 8, della citata legge n.131/2003;

VISTA l'ordinanza n. 18 in data 2 maggio 2013 con la quale il
Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare,
tra l'altro, sulla richiesta sopra indicata;

UDITO il relatore, Consigliere Rosario Scalia;

FATTO

Con nota n. 1131 del 14 gennaio 2013, il Sindaco del Comune di
Colleferro ha inoltrato richiesta di parere a questa Sezione regionale di
controllo, ai sensi di quanto previsto dall'art. 7, comma 8, della legge 5
giugno 2003, n. 131, e ss. mm. ii., con la quale si è rappresentato quanto
segue.

L'assemblea dei soci pubblici della società a responsabilità limitata "ASPER VALLE DEL SACCO" avente quale finalità prevalente la erogazione di prestazioni di servizi e di assistenza alla persona (assemblea straordinaria del 19 luglio 2012) ha deliberato la trasformazione di tale società di capitali in Azienda Speciale Intercomunale ai sensi del combinato disposto degli artt. 31 e 114 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e successive modificazioni e integrazioni.

La società "ASPER VALLE DEL SACCO Società di servizi e di assistenza alla persona S.r.l." è stata originariamente costituita con la presenza dei rappresentanti di cinque Comuni, la cui popolazione complessivamente risultava superiore a 30.000 abitanti, aventi tutti garantita, comunque, la partecipazione alle decisioni delle società in questione in maniera proporzionale, riassuntivamente indicata nello schema seguente:

COMUNE	POPOLAZIONE AL 31.12.2009 (ISTAT)	QUOTA SOCIETARIA
Colleferro	22.170	48,37%
Valmontone	15.130	32,90%
Labico	5.834	12,64%
Gorga	785	1,74%
Gavignano	1.999	4,36%
TOTALE	45.918	100%

A seguito della trasformazione suindicata, la società in questione - assumendo la nuova denominazione di "Azienda Speciale Servizi Comuni" - risulta attualmente costituita tra quattro Comuni - tra i quali Colleferro mantiene la sua funzione di comune capofila - sempre con popolazione

complessivamente superiore a 30.000 abitanti e con partecipazione alla gestione con criterio proporzionale al numero degli abitanti di ciascun Ente locale aderente (art. 14, c. 32, D.L. n. 78/2010), secondo lo schema seguente:

COMUNE	POPOLAZIONE AL 31.12.2010 (ISTAT)	QUOTA SOCIETARIA
Colleferro	22.170	49,25%
Valmontone	15.130	33,46%
Labico	5.834	12,85%
Gavignano	1.999	4,44%
TOTALE	45.133	100%

La neo Azienda Speciale intercomunale, oltre ad assicurare, senza soluzione di continuità, la erogazione di servizi alla persona di natura socio-assistenziale (assistenza domiciliare-assistenza sociale) e di servizi strumentali già avviata dalla precedente società di capitale, intenderebbe svolgere anche attività di coordinamento e di supporto nella gestione associata dei servizi in adempimento di quanto disposto dall'art. 16 del D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 14 settembre 2011, n. 148 (gestione in forma associata dei servizi e delle funzioni per i comuni con popolazione inferiore ai mille abitanti) e dall'art. 14, del D.L. 78/2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 30 luglio 2010, n. 122 (gestione in forma associata di almeno due funzioni per i comuni con popolazione inferiore ai cinquemila).

Nella precedente forma giuridica di "società di capitali", era stato adottato un complesso di scritture contabili ispirato al sistema economico-

patrimoniale, basato, quindi sulla rilevazione contabile dei costi e dei ricavi e sulla predisposizione di bilanci di previsione articolati in forma di budget e sulla redazione di un bilancio annuale di esercizio a "consuntivo".

L'Amministrazione richiama l'attenzione sul fatto che l'art.114 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, al comma 1, così dispone: "l'azienda speciale è ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale" e che, nel caso di specie, l'azienda speciale è partecipata da una pluralità di enti locali sicché l'ambito operativo dell'organismo sarebbe, in qualche misura, riconducibile all'art. 31 del D.lgs. 267/2000 che - in ogni caso - al comma 1 rinvia alle "norme previste per le Aziende speciali di cui all'art. 114, in quanto compatibili".

A tal riguardo il richiamato articolo 114, al comma 4, precisa che "L'azienda e l'istituzione informano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti".

In considerazione di ciò, tale norma - ad avviso dell'Amministrazione richiedente - ricondurrebbe la gestione dei due soprarichiamati modelli organizzativi (azienda speciale e istituzione) nell'alveo della interpretazione secondo cui sussiste un obbligo in capo alla loro rispettiva "governance", cioè quello di perseguire l'obiettivo del pareggio di bilancio tipico della contabilità degli enti locali con riferimento non già al pareggio tra entrate e spese (come desumibile dall'art. 162 del

d.lgs. 267/2000) bensì all' "equilibrio dei costi e ricavi compresi i trasferimenti», ossia rinviandosi in tal guisa ai principi tipici della contabilità civilistica.

L'Amministrazione richiedente ritiene, a questo punto, che dalla lettura dell'articolo 114 del D.lgs. n. 267/2000 deriverebbe un'incertezza interpretativa sulla applicabilità del sistema contabile ivi previsto - e, comunque, definito in maniera sintetica - al modello organizzativo "Azienda speciale" e, di conseguenza, sull'applicabilità ad esso del titolo II e III del D.lgs n. 267/2000.

Conclusivamente, l'Amministrazione richiedente ha espresso perplessità sulla adozione di un sistema contabile economico-patrimoniale, sulla base del quale "i bilanci economici di previsione pluriennale e annuale" di cui alla *lett. b)* dell'art. 114, comma 8, del D. Lgs. n. 267/2000, dovrebbero essere formulati secondo i criteri previsti dall'art. 2423 bis del cod. civ. e redatti in conformità dello schema previsto dall'art. 2425 cod. civ., così venendosi ad escludere l'applicazione, in particolare, delle disposizioni richiamate nella Parte Seconda del D. Lgs. n. 267/2000, al Titolo II Capo I (Programmazione).

Nell'intento di fugare i dubbi insorti dalla lettura delle disposizioni richiamate che, *prima facie*, sembrerebbero presentare un certo grado di contraddittorietà, l'Amministrazione ha formulato la seguente richiesta di parere, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, articolata in due macro-tematiche:

1. quali debbano essere il sistema contabile da adottare e le modalità di approvazione degli atti fondamentali della programmazione e della gestione contabile;

2. quali principi, in materia di ordinamento finanziario e contabile disposti dalla Parte II del D. Lgs. n. 267/2000, dovrebbero ritenersi applicabili al modello organizzativo prescelto.

In ordine al sistema contabile che sarebbe normativamente corretto adottare e alle modalità di approvazione degli atti fondamentali della programmazione e della gestione contabile, l'Amministrazione richiede, in particolare, alla Corte dei conti di esprimere parere sui seguenti aspetti:

- a. se sia corretto adottare un sistema contabile economico-patrimoniale sulla base del quale "i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale" - previsti alla lett. b) del comma 8 dell'art. 114, del D. Lgs. 267/2000 - siano formulati secondo i criteri previsti dall'art. 2423 bis cod. civ. e redatti in conformità dello schema previsto dall'art. 2425 cod. civ., escludendosi così l'applicazione di quanto disposto dalla normativa del Titolo II Capo I del D. Lgs. n. 267/2000;
- b. se nell'ambito dell'autonomia imprenditoriale e gestionale riconosciuta dall'art. 114 del D. Lgs. n. 267/2000, i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale possano presupporre un risultato economico di gestione positivo (ossia determinare una situazione di ricavi di competenza maggiori dei costi di competenza) da accantonare a riserva patrimoniale;
- c. qualora si ritenga applicabile il sistema contabile economico-patrimoniale sopra richiamato, se il conto consuntivo, previsto alla lettera c) del comma 8, del citato art. 114 del D.Lgs. n. 267/2000 possa ritenersi coincidente con il bilancio d'esercizio redatto secondo quanto disposto dal Codice Civile;

d. se gli atti elencati al comma 8 dell'art. 114 del D. Lgs. n. 267/2000 debbano essere approvati necessariamente da tutti i Consigli comunali degli Enti aderenti o se, invece, tali atti possano essere, invece, approvati con il voto favorevole dei Consigli comunali che rappresentano la maggioranza degli Enti aderenti, da ritenere "qualificata" in ragione della popolazione degli Enti aderenti ed, ancora in subordine, se - nell'ottica di semplificare il procedimento di approvazione - possano essere previste, nel regolamento di organizzazione (?) o nel regolamento di contabilità (?) procedure di silenzio assenso secondo le quali gli atti trasmessi agli Enti aderenti si possono ritenere approvati con il decorso di un congruo termine.

Con riferimento a quanto sopra detto l'Amministrazione, si interroga se lo Statuto dell'Azienda Speciale - al fine di garantire il requisito del "controllo analogo" secondo il modello dell' "*in house providing*" (*sic!*) di derivazione comunitaria - debba prevedere che l'assemblea dell'Azienda, costituita dai Sindaci degli Enti locali aderenti, possa limitarsi ad adottare gli atti fondamentali indicati al comma 8 del citato art. 114 del D. Lgs. 267/2000, la cui approvazione deve necessariamente essere rimessa alle deliberazioni dei Consigli comunali dei diversi Enti locali aderenti, o se sia sufficiente che l'assemblea dell'Azienda costituita dai rappresentanti (dirigenti) degli Enti aderenti, in coerenza con quanto disposto dall'art. 31, comma 5, del D. Lgs. n. 267/2000, possa approvare tali atti senza alcun altro adempimento da seguire.

La soluzione indicata secondo cui l'approvazione degli atti indicati al comma 8 dell'art. 114 del D.Lgs n. 267/2000, dovrebbe necessariamente

essere rimessa a ciascuno dei Consigli comunali dei diversi Enti locali aderenti, se da un lato garantisce a ciascun Comune un controllo strutturale che "si realizza non sotto il profilo formale, bensì sostanziale, di direzione strategica e gestionale" (cfr. deliberazione n. 38/2012, Sez. reg. Lazio), dall'altro canto implicherebbe - sempre ad avviso dell'Amministrazione richiedente - un complesso iter deliberativo che, in ragione dei tempi richiesti per il suo perfezionamento, rischierebbe di fatto per limitare l'attività operativa dell'Azienda Speciale.

Al fine, poi, di conoscere esattamente quali principi, in materia di ordinamento finanziario e contabile disposti dalla Parte II del D.lgs. n. 267/2000, possano ritenersi applicabili alla fattispecie in esame, l'Amministrazione svolge delle riflessioni che ora vengono richiamate.

Infatti, se si dovesse ritenere applicabile al caso di specie il disposto dell'art. 175 del D.Lgs 267/2000 in tema di variazioni del bilancio di previsione, ci si interroga sulle relative modalità con cui tali decisioni dovrebbero essere attuate. In particolare, l'Amministrazione si chiede se sia necessario che le variazioni ai "bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale" debbano essere deliberate dai Consigli comunali di tutti gli Enti Locali aderenti o se siano, invece, applicabili le medesime procedure di approvazione relative agli atti elencati al comma 8 dell'art. 114 del D.Lgs 267/2000 (cfr. precedente punto d).

Inoltre, l'Amministrazione richiede alla Sezione di esprimersi sul fatto se gli adempimenti previsti dagli artt. 178-185 del D. Lgs. n. 267/2000 (Gestione delle fasi dell'entrate e della spesa) possano trovare coerente applicazione con i principi civilistici di redazione del bilancio e nell'ottica del

controllo esercitato tramite il bilancio economico di previsione pur mantenendo la gestione delle entrate e delle uscite a mezzo del servizio di tesoreria.

Infine, è stato richiesto se si rendano applicabili al caso di specie - e, in caso affermativo, di esprimersi secondo quali modalità ciò debba avvenire -, le disposizioni contenute nella Parte II Titolo IV del D. Lgs. n. 267/2000 in materia di "Investimenti".

Il Sindaco ha rappresentato alla Sezione come la richiesta di parere posta nei termini in cui risulta articolata, assume rilevanza per l'incidenza che essa ha sul bilancio dell'Ente in termini di corretta formazione dello stesso, anche alla luce dell'attuazione del principio di consolidamento del bilancio comunale con quello degli enti partecipati, nonché per il condizionamento che la richiesta interpretazione normativa ha sul processo di aggiornamento del regolamento di contabilità del Comune in relazione alla funzione di controllo che gli Enti Locali sono tenuti esercitare sugli enti e organismi partecipati.

AMMISSIBILITÀ

La Sezione è chiamata, in via preliminare, a pronunciarsi sull'ammissibilità soggettiva e oggettiva della richiesta, con riferimento ai parametri derivanti dalla natura della funzione consultiva prevista dalla normativa vigente.

1. La richiesta di parere di cui sopra è intesa ad avvalersi della facoltà prevista dalla norma contenuta nell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, la quale dispone che le Regioni, i Comuni, le Province e le Città metropolitane possono chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "pareri in materia di contabilità pubblica".

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131/2003, recante «Adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3», ha attribuito alla Corte dei conti.

Con particolare rilievo al profilo soggettivo, concernente l'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere dei Comuni, si osserva che il Sindaco, in quanto organo istituzionale di vertice e rappresentante legale del Comune ai sensi dell'art. 50 del T.U.E.L., è certamente legittimato a formulare la richiesta di parere in questione, che deve considerarsi, pertanto, ammissibile sotto il profilo soggettivo, benché la stessa non risulti essere stata inoltrata per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali istituito con L.R. 26 febbraio 2007, n. 1; requisito quest'ultimo richiesto solo "di norma" e non condizionante - secondo l'orientamento costante di questa Sezione (da ultime, cfr. delib. n. 18/2011/PAR e n. 19/2012/PAR) e la generalità delle pronunce in materia consultiva delle varie Sezioni regionali di controllo - la procedibilità delle richieste non inoltrate per il tramite dell'Organo sopra citato.

2. Con riferimento alle condizioni di ammissibilità oggettiva, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/2003 - a tenore della quale le richieste di parere devono vertere sulla materia della contabilità pubblica - va raccordata con il precedente comma 7, che attribuisce alle Sezioni Regionali della Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

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

Al riguardo, pur essendo stato più volte affermato che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore delle Regioni e degli Enti Locali, e che le attribuzioni consultive si connotano su quelle di controllo, è da rammentare che le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria della materia della contabilità pubblica, fondata sul *"sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici"*, da intendersi tuttavia in senso dinamico, anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (cfr. deliberazione n. 54, in data 17 novembre 2010).

Ciò posto, la richiesta di parere in esame risulta essere ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, in considerazione soprattutto della normativa introdotta dal D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 in materia di *"Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42"*, le cui disposizioni trovano applicazione, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del suddetto decreto, anche nei confronti degli enti strumentali delle amministrazioni pubbliche come sopra richiamate.

In proposito è necessario evidenziare che, per l'attuazione della sperimentazione prevista per la durata di due esercizi finanziari, di cui all'art. 36 del surrichiamato decreto legislativo, a decorrere dal 2012 al fine *di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema*, è stato adottato il DPCM 28 dicembre 2011 che individua, tra gli Enti ammessi alla sperimentazione, anche gli enti strumentali delle Regioni e degli enti locali, così come definiti all'art. 21 del suddetto DPCM, risultando evidente la interrelazione che viene a sussistere – anzi, che viene confermata – tra il sistema contabile dell'Ente Locale controllante e il sistema contabile degli organismi che dal primo devono essere controllati.

MERITO

Nella gestione dei servizi pubblici che, ai sensi dell'art. 112, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (T.U.E.L.) e ss.mm.ii., hanno ad oggetto la produzione di beni e di attività rivolti, in ogni caso, a "realizzare fini sociali" e a "promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali" (in tal senso, si è interpretato l'art. 3, c. 27, l. 24.12.2007 n. 244), agli Enti Locali è consentito di scegliere la formula organizzatoria più idonea a garantire il rispetto del principio costituzionale del buon andamento fissato nell'art. 97 Cost., dovendo i processi decisionali relativi, ad essi imputabili, risultare ispirati, comunque, al parametro dell'economicità (fabbisogno standard-costo standard).

Nel caso in esame il Comune di Colleferro, insieme ad altri comuni, ha deliberato la trasformazione di una società a responsabilità limitata in azienda

speciale per la gestione fondamentale di servizi aventi natura socio-assistenziale nei riguardi della propria popolazione.

1. La costituzione delle aziende speciali è stata disciplinata dal d.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902, recante il "Nuovo regolamento delle aziende di servizi dipendenti dagli enti locali"; la natura delle stesse è individuata dall'art. 114, comma 1, del D. Lgs 18 agosto 2000, n. 267 recante il "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", che qualifica l'azienda speciale un *"ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale e provinciale"*.

I connotati caratteristici di tale modello gestionale sono, quindi, la evidente dichiarata strumentalità, la acquisizione delle personalità giuridica e l'autonomia imprenditoriale con cui esso è tenuto ad agire.

La qualificazione fornita dal legislatore, quindi, all'azienda speciale di ente strumentale dell'Ente Locale rivela l'esistenza di un collegamento inscindibile tra l'azienda e l'ente stesso. In effetti, "strumentalità" sta a significare che l'Ente Locale, attraverso l'azienda, realizza sostanzialmente una forma diretta di gestione del servizio. Essa, anche dotata di personalità giuridica propria ed essendo, dunque, da considerare soggetto diverso dall'Ente Locale, risulta subordinata al medesimo, dato che quest'ultimo si esprime sia nel momento genetico (istituzione ed approvazione dello statuto dell'azienda da parte dell'ente promotore), sia anche durante il suo funzionamento (approvazione degli atti fondamentali, nomina degli organi vigilanza sull'attività svolta).

L'Ente Locale si serve, pertanto, dell'azienda speciale per la gestione di un servizio pubblico e, quindi, per soddisfare un'esigenza della collettività; in tale ottica spetta esclusivamente ad esso la fase "politica" costituita dalla determinazione degli obiettivi ad esso riferibili (*valutazione in itinere ed anche ex ante*) e dalla vigilanza sul perseguimento e raggiungimento di questi (*valutazione ex post*).

L'attribuzione della personalità giuridica, acquisita con l'iscrizione nel registro delle imprese, ai sensi dell'art. 2331 cod. civ., e come previsto esplicitamente dall'art. 213 TUEL (ex l'art.4, c. 3, D.L. 26/1995, ora abrogato), costituisce il secondo elemento caratterizzante tale modello organizzativo, quello di rendere quest'ultima una entità giuridica a sé stante: essa non appare, dunque, più come un organo dell'ente locale a legittimazione separata, come era da considerarsi l'azienda municipalizzata prevista dal T.U. n. 2578/25.

L'attribuzione dell'autonomia imprenditoriale costituisce il terzo elemento caratteristico del modello organizzativo all'esame. Con essa il legislatore ha voluto evidenziare che l'azienda speciale non deve essere vista come un organo di esecuzione delle determinazioni dell'ente locale, ma come un'impresa alla quale si applica, fatte salve le eccezioni del caso, la disciplina del codice civile; da qui la necessità di assicurare una lettura sistemica di quest'ultima con le disposizioni contenute nel d.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902, la cui vigenza nell'ordinamento nazionale risulta essere stata sottolineata dalla Corte Costituzionale (sent. n. 28 del 12 febbraio 1996).

L'art. 114 del T.U.E.L. stabilisce, inoltre, che l'azienda speciale deve avere un proprio statuto, che deve essere "approvato dal consiglio comunale o

Provinciale”; lo statuto ed i regolamenti disciplinano, quindi, nell’ambito sempre della legge (c.5, art. cit.), l’ordinamento ed il funzionamento dell’azienda in questione.

La gestione dell’azienda deve essere, comunque, improntata a criteri di efficacia, efficienza ed economicità. Sussiste l’obbligo, altresì, di perseguire il pareggio del bilancio attraverso l’equilibrio dei costi e dei ricavi; a tal fine la legge assegna all’Ente Locale una serie di poteri la cui incidenza sulla vita dell’azienda si rivelano determinanti: dal fatto che esso è tenuto a conferire il capitale di dotazione; alla determinazione delle finalità e degli indirizzi; dall’approvazione degli atti fondamentali all’esercizio della vigilanza; dalla verifica dei risultati della gestione al fatto che è tenuto a provvedere alla copertura dei costi sociali.

Se questa è la disciplina di base alla quale occorre fare riferimento, non minore attenzione va posta all’identificazione dei poteri che su tale entità istituzionale possono essere esercitati dall’Ente Locale e, più specificamente, di quelli che si ritrovano intestati in capo all’organo rappresentativo della volontà popolare, cioè al Consiglio comunale.

Gli atti fondamentali, infatti, da sottoporre all’approvazione di tale organo, secondo quanto prevede la nuova formulazione dell’art. 114, comma 8, a seguito delle modificazioni introdotte dalla lettera *b*) del comma 2 dell’art. 25, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, sono:

- il piano di programma comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra l’ente locale e l’azienda speciale;
- i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale;

- o il conto consuntivo;
- o il bilancio di esercizio.

2. In ordine a tale ultimo aspetto l'Amministrazione ha formulato, tra l'altro, richiesta di parere circa il sistema contabile da adottare e le modalità di approvazione degli atti della programmazione e gestione contabile **(punto a)**.

Invero, la formulazione del surrichiamato art. 114, commi 4 e 8, del TUEL non sembrerebbe dare adito a dubbi interpretativi circa l'applicazione di un sistema improntato al rispetto delle regole civilistiche proprie di un sistema di contabilità economico-patrimoniale (art. 114, comma 4: "*obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi*").

Pertanto, il bilancio di esercizio va redatto ai sensi dell'art. 2423 cod. civ. e formulato secondo i principi fissati dall'art. 2423 *bis* cod. civ..

L'elencazione degli atti fondamentali dell'azienda speciale, di cui all'art. 114, comma 8, del TUEL, non sembra generare dei dubbi in quanto utilizza una terminologia riferibile a documenti contabili civilistici; terminologia che si presenta diversa da quella normalmente impiegata in contabilità finanziaria (*bilanci di previsione pluriennale e annuale*).

Si deve ritenere che tale "*voluntas legislatoris*" trovi giustificazione nel fatto che si deve riconoscere un "affievolimento" dell'autonomia imprenditoriale dell'azienda speciale, limitata dalle peculiarità proprie dell'attività che essa svolge (servizio pubblico) per cui, a fronte di un piano d'azione di natura privatistica, è innegabile l'inquadramento dell'azienda speciale nell'ambito dell'organizzazione dell'ente locale quale figura istituzionale di matrice pubblicistica (cfr. Sezione regionale di controllo Lombardia, delib. 426/2010/PAR).

Pertanto, il riferimento al "*bilancio economico di previsione pluriennale e annuale*" è da intendersi come obbligo di mettere a punto uno strumento contabile che esponga i suoi dati finanziari in termini di "costi" e di "ricavi", a fronte degli obiettivi annuali e pluriennali che l'azienda è tenuta a perseguire, in aderenza con gli indirizzi programmatici della/e Amministrazione/i comunale/i per conto delle quali gestisce il/i servizio/i affidato/i.

Implicitamente si afferma, dunque, che siffatto bilancio preventivo annuale debba contenere la previsione dei costi e dei ricavi delle singole attività erogate con una ulteriore suddivisione territoriale in relazione ai Comuni a favore della cui popolazione sono fornite le diverse prestazioni, della cui tipologia va chiarita la natura, dovendosi chiarire (valutazioni ex ante) se alcune di esse possano essere acquisite a costi minori sul mercato (applicazione del principio della sussidiarietà orizzontale).

3. Con riguardo alla richiesta di cui al **punto b**, e cioè se i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale possano presupporre un risultato economico di gestione positivo (ossia una situazione di ricavi di competenza maggiori dei costi di competenza) da accantonare a riserva patrimoniale, si ritiene che la previsione normativa introdotta dall'art. 23 della legge n. 142/1990, e tutt'ora vigente nell'ordinamento con l'art. 114, comma 8, del d. lgs. 267/2000, dell'*obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti*, debba essere letta come un vincolo "minimo" da rispettare.

Nulla osta a che l'azienda speciale possa registrare l'insorgenza, a conclusione dell'esercizio finanziario, di un risultato di gestione positivo; l'accantonamento di esso dovrà essere disposto nel rispetto dei vincoli di

destinazione previsti dalla legge (cfr. art. 43 del D.P.R. n. 902 del 4 ottobre 1986).

Dalla puntuale esplicitazione che l'interprete della legge individua nel tenore di tale articolo il Collegio ricava la netta impressione che si è inteso assumere una finalizzazione della cui tassatività non si può discutere; anzi, essa va ripresa nel regolamento di contabilità che l'azienda speciale è tenuta ad approvare ai sensi dell'art. 114, c. 5, del D. Lgs. n. 267/2000.

4. La problematica esposta al **punto c**, anch'essa riconducibile al dubbio interpretativo circa l'utilizzo che si debba fare, o di strumenti contabili di natura civilistica o di strumenti contabili di natura pubblicistica, è l'aver incluso, allo stato della vigente normativa, nell'elencazione degli atti fondamentali dell'azienda speciale da sottoporre al "controllo politico" (attraverso l'approvazione necessaria del rispettivo Consiglio comunale) dell'Ente Locale sia il conto consuntivo (documento di rendicontazione tipico degli enti in contabilità finanziaria) sia il bilancio di esercizio (utilizzato in contabilità economico-patrimoniale).

Al fine di pervenire a una interpretazione quanto più aderente possibile al sistema vigente, si ritiene, in proposito, necessario ripercorrere l'evoluzione della normativa che ha disciplinato la materia.

Il richiamo è ai testi legislativi che si sono succeduti nel tempo e di cui va colta la sostanziale unitarietà di intenti, cioè quello di rendere i documenti contabili, che l'azienda speciale avrebbe dovuto usare, quanto più simili a quelli di una impresa privata (contabilità civilistica).

Dalla lettura della L. 5 agosto 1978, n. 468, contenente la «Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio», viene in

evidenza l'art. 25, quarto comma, che stabiliva che i conti consuntivi delle aziende di servizi che dipendessero dagli enti territoriali dovevano essere redatti secondo uno schema tipo definito dal Ministro del tesoro, sentite le associazioni delle aziende.

Nel 1980 – cioè, due anni dopo – con il D.M. 4 febbraio 1980 è stato approvato lo schema-tipo di conto consuntivo delle aziende di servizi dipendenti dagli enti territoriali, composto dal conto economico e dallo stato patrimoniale e corredato dagli allegati necessari alla migliore comprensione dei dati in essi esposti.

Appena quindici anni dopo, con il D.M. 26 aprile 1995, che recepiva l'art. 23 della legge 142/1990, si è disposto a carico delle aziende speciali (così come anche delle istituzioni) di informare la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità, con l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti. Con il D.M. in questione, pertanto, veniva approvato, con decorrenza dall'esercizio finanziario 1996, lo schema tipo di bilancio di esercizio delle aziende di servizi dipendenti dagli enti territoriali, redatto in conformità al bilancio di esercizio civilistico composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Da quanto esposto se ne ricava l'orientamento secondo cui, nelle aziende speciali, il documento che doveva esporre il risultato contabile di fine esercizio, seppure definito con il termine "conto consuntivo", ha sempre avuto la struttura di cui all'art. 2423 ter, cod. civ..

È da ritenere come la questione posta dall'Amministrazione richiedente assumerebbe specifica rilevanza in relazione all'introduzione delle novità che le

recenti disposizioni legislative hanno posto in materia di controlli esercitabili nei riguardi di enti, società ed organismi da essa dipendenti.

Al riguardo il riformulato art. 147 TUEL, al comma 2, lett. d), prevede che il "sistema di controllo interno" degli Enti Locali è diretto, tra l'altro, a verificare la redazione del bilancio consolidato, così come l'efficacia, nonché l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni. Inoltre, in perfetta sequenza logico-temporale con il D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, sono state introdotte disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge n. 42/2009.

Le modalità della sperimentazione della suddetta disciplina concernente i sistemi contabili di cui sopra, avviata il 1 gennaio 2012 con durata biennale, sono previste nel D.P.C.M. 28 dicembre 2011 che, al Titolo II, art. 6, in merito al sistema contabile da applicare, dispone che gli Enti Locali e le Regioni, che hanno aderito alla sperimentazione, *affiancano a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico.*

Da ciò si desume che dall'obbligo di adottare strumenti di rappresentazione contabile che consentano le rilevazioni economico-patrimoniali dei fatti gestionali, a fianco di quelle finanziarie, gli Enti Locali non possano discostarsi. Ciò renderà possibile la stesura di un bilancio consolidato, che si dimostrerà capace di leggere, in maniera integrata, anche quello degli organismi gestionali "esterni" alla c.d. "amministrazione diretta" di qualsiasi Ente territoriale e, in questo caso, secondo la rilevata continuità normativa,

anche di organismi che, come le aziende speciali, appaiono consustanziali alle finalità istituzionali che un Ente Locale è tenuto a perseguire.

L'orientamento interpretativo così esposto trova conferma nel novellato art. 147 TUEL che al comma 2, lett. d), prevede che il "sistema di controllo interno" risulti diretto, tra l'altro, a verificare la redazione del bilancio consolidato, nonché l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni.

5. Di particolare interesse si presenta la richiesta di parere nella parte in cui l'Amministrazione chiede di conoscere se in merito vi sia necessità (o meno) che gli atti elencati al comma 8 dell'art. 114 del D. Lgs 267/2000 siano approvati da tutti i Consigli comunali degli Enti aderenti o se, invece, tali atti possano considerarsi approvati quando si raggiunga il voto favorevole dei Consigli comunali che rappresentano la maggioranza degli Enti aderenti, (maggioranza da ritenere qualificata in ragione della popolazione degli Enti aderenti) ed, ancora, in subordine, se - nell'ottica di semplificare il procedimento di approvazione - possano essere previste procedure di silenzio assenso secondo le quali gli atti trasmessi agli Enti aderenti si potrebbero ritenere approvati con il decorso di un congruo termine **(lett. d)**.

In proposito si richiamano i seguenti commi dell'art. 114 TUEL:

omissis

6. L'ente locale conferisce il capitale di dotazione; determina le finalità e gli indirizzi; approva gli atti fondamentali; esercita la vigilanza; verifica i risultati della gestione; provvede alla copertura degli eventuali costi sociali.

8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale:

- a) il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale;*
- b) i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale;*
- c) il conto consuntivo;*
- d) il bilancio di esercizio.*

Tali disposizioni, introdotte dall'art. 25, c.2, lett. b), della legge n. 27/2012, devono essere sottoposte a una interpretazione che si dimostri coerente con quanto disposto dal d.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902, a tutt'oggi, quindi, parzialmente vigente (cfr. Consiglio di Stato sez. V 27/4/2010 n. 2360); infatti, alcuni adempimenti, posti dalla legge a carico dell'azienda speciale (art. 72), sono da ritenere ancora di attualità, quali quelli che impongono un obbligo di comunicazione all'Ente controllante (tra essi, ad es., *l'assunzione di finanziamenti a breve, medio o lungo termine, i contratti e gli altri atti vincolanti il bilancio oltre l'anno e la disciplina generale dello stato giuridico e del trattamento economico del personale sono comunicate entro quindici giorni dalla loro adozione nel loro testo integrale*).

La lettura necessariamente integrata ed evolutiva dei due testi normativi rende evidente la volontà del Legislatore, che si dimostra – allo stato della vigente disciplina di settore – orientato ad affermare che gli atti fondamentali dell'azienda speciale, deliberati dall'organo decidente della stessa (consiglio di amministrazione composto da rappresentanti degli Enti Locali costituiti) vadano sottoposti all'approvazione del (rispettivo) consiglio comunale; ed è da tale momento che essi acquistano efficacia. Mentre ad altri atti di natura gestionale l'efficacia è assicurata dopo il trascorrere di un certo lasso di tempo dalla loro pubblicazione all'albo pretorio, venendosi così, per

tale via a realizzare una forma di trasparenza che sembra essere anticipatrice, per molti versi, dal concetto rinvenibile, oggi, nell'art. 2 del d. lgs. n. 33/2013, ma che rappresenta l'espressione in concreto del modo come debba essere effettuata la vigilanza sulla gestione dell'azienda speciale da parte dell'Ente Locale (potestà che risulta essere confermata, quindi, nell'art. 114, c. 6, TUEL).

Tra l'altro, le recenti modifiche e novità normative intervenute in materia di controlli – cfr. art. 147, lett. d) TUEL e art. 147-quater TUEL - e l'assoggettamento delle aziende speciali e delle istituzioni al patto di stabilità interno, alla normativa vincolistica in materia di assunzioni di personale, al contenimento degli oneri contrattuali e altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori, introdotto con il comma 5, dell'art. 114 TUEL, hanno ulteriormente ampliato la potestà di vigilanza da parte degli enti locali circa l'osservanza di dette disposizioni da parte delle aziende speciali e delle istituzioni.

Ad avviso della Sezione, la lettura sistematica delle richiamate disposizioni, e in particolare la rafforzata responsabilità in capo all'Ente/agli Enti controllato/i fa dubitare di una effettiva sussistenza di quella certa area di autonomia che il Legislatore fin dal 1990 (compresa la specificità di cui l'azienda speciale si è fregiata da lungo tempo, cioè di possedere personalità giuridica) ha ritenuto di dover attribuire a tale modello organizzatorio.

A tale riguardo, assume rilievo, a supporto di tale valutazione, il richiamo che corre l'obbligo di fare all'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale secondo cui "indipendentemente dalla disputa circa l'esatta determinazione della nozione di «ente locale», l'azienda speciale, pur essendo

entità giuridica distinta dall'ente territoriale di riferimento, è con esso collegata - ... - da vincoli così stretti, sul piano delle formazione degli organi, del rispetto degli indirizzi, del controllo del sistema di amministrazione che fa capo all'ente territoriale (nel nostro caso, il comune)(sent. n. 28 del 12 febbraio 1996).

È in ragione di questa riscontrata appartenenza dell'azienda speciale all'ente locale territoriale, la quale si manifesta «attraverso incisivi poteri riconosciuti all'ente locale territoriale», che è stato riconosciuto sempre come «il soggetto al quale le funzioni amministrative fanno capo e del cui esercizio esso è responsabile nei confronti della comunità degli amministrati, oltre che, nel caso di omissioni contrarie alla legge, di fronte agli organi di controllo e a quelli giurisdizionali (omissis)», che il Collegio ravvisa la necessità di valutare, naturalmente, le prospettate ipotesi di modifica del sistema vigente da parte del Comune richiedente il parere all'esame.

Nel caso in esame, bisogna tener presente che alla nuova Azienda Speciale, di cui occorre approvare gli atti fondamentali di funzionamento, partecipano quattro comuni, la cui popolazione è superiore a 30.000 abitanti, e che il Consiglio di amministrazione della stessa è composto dai rappresentanti degli enti locali aderenti.

La Sezione si dimostra ben consapevole del fatto che si tratta di contemperare, nella realtà della gestione, due esigenze, ambedue meritevoli di essere salvaguardate: l'esigenza di realizzare un clima di trasparenza nei riguardi dei propri elettori, al cui mantenimento sono chiamati, attraverso l'esercizio della potestà sia di controllo (sugli organi) che di vigilanza (sull'attività), tutti gli enti locali aderenti; l'esigenza di celerità di azione e di

snellimento dell'attività operativa che dovrebbe connotare l'Azienda neo-costituita.

Sul punto il Collegio non può che richiamare l'attenzione della Amministrazione richiedente sulle disposizioni dei commi 1 e 5 dell'art. 114 TUEL che, nell'affermare l'autonomia imprenditoriale e statutaria delle aziende speciali, individuano nello statuto e nei regolamenti, adottati, comunque, nell'ambito della legge (e in tale espressione occorre, naturalmente, ricomprendere le disposizioni contenute nell'ancora vigente d.P.R. n. 902/1986), gli atti che disciplinano l'ordinamento ed il funzionamento delle aziende speciali.

Il richiamo alle disposizioni del d.P.R. n. 902/1986 si rivela, comunque, necessario perché è l'unica fonte di natura regolamentare nella quale si trova la disciplina del funzionamento delle aziende speciali e delle aziende consorziali. In particolare, nel Titolo II, con l'elenco degli organi di amministrazione dell'Azienda (la Commissione amministratrice, oggi Consiglio di amministrazione, il Presidente, il Direttore), vengono altresì descritte le funzioni e le attività che fanno capo a tali organi. Inoltre, i capi successivi del testo normativo richiamato trattano dei Piani-programmi, dei bilanci, del capitale di dotazione e degli investimenti, del Collegio dei revisori dei conti, dei contratti, ecc.

Tenuto conto che, ai sensi degli artt. 15 e 16, il richiamato regolamento dell'azienda speciale è tenuto a stabilire il numero dei componenti il consiglio di amministrazione (già Commissione amministratrice), che risulta composto da membri scelti dal Consiglio comunale *"fuori dal proprio seno, fra coloro che hanno i requisiti per la nomina*

a consigliere comunale e una speciale competenza tecnica e/o amministrativa, per studi compiuti, per funzioni disimpegnate presso aziende pubbliche o private, per uffici pubblici ricoperti”, si ritiene di poter affermare, in linea di principio, che, laddove tutti i Comuni che partecipano all’Azienda siano rappresentati nel C.d.A., allora gli interessi di ciascun ente locale dovrebbero essere compiutamente rappresentati.

Rientra, infatti, nella competenza del C.d.A., ai sensi dell’art. 23, deliberare (non “approvare”) gli atti fondamentali previsti dal comma 8 dell’art. 114 TUEL, mentre, invece, tale organo è abilitato ad “approvare” i contratti, i regolamenti interni e a deliberare, comunque, su tutte le materie relative all’organizzazione, all’applicazione dei contratti collettivi, all’ordinamento e al funzionamento aziendale.

Si tratta di verificare se sia possibile, allo stato della richiamata disciplina, superare attraverso il ricorso – come il Comune richiedente ritiene di suggerire – alla identificazione di un diverso sistema di rapporti tra Ente territoriale e azienda speciale.

Si tratta, quindi, di valutare se si possa ipotizzare la creazione un originale modello di *governance*, che dovrebbe ricevere una sua legittimazione nello Statuto, ipotizzandosi di affidare a una costituita Assemblea degli Enti territoriali una potestà di approvazione, tra l’altro, degli atti fondamentali e quant’altro.

In merito, soprattutto alla luce del richiamato sistema ordinamentale, la Sezione ritiene che – stante la esplicitazione fatta non solo della normativa di settore ma anche dell’autorevole orientamento giurisprudenziale richiamato – non possa il ricorso a fonti di natura regolamentare/civilistica mutare in alcun

modo il sistema di doveri e di obblighi che regolano i rapporti tra Enti Locali e gli organismi di cui all'esame (aziende speciali).

Rimangono assorbiti, di conseguenza, in tale giudizio le ulteriori ipotesi proposte, comprese quelle esplicitate in subordine alla tesi principale analizzata.

Ciò non toglie che non si debba auspicare, ad avviso del Collegio, un ripensamento da parte del Legislatore dell'impianto della *governance* così come ora definito, soprattutto, quando – come nella fattispecie – si è in presenza di una pluralità di enti locali territoriali, che sono chiamati ad esprimersi nei riguardi di una azienda speciale unica e, comunque, di essi servente nell'area di politiche pubbliche a forte impatto sulle comunità dei cittadini. In ogni caso, si richiama l'attenzione dell'Ente sul fatto che alcuni aspetti di natura gestionale risultano disciplinati nel Titolo IX (Aziende consorziali) del più volte richiamato d.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902.

6. La seconda parte della richiesta di parere afferisce all'applicazione alla fattispecie in esame dei principi in materia di ordinamento finanziario e contabile disposti dalla Parte II del Titolo IV D. Lgs. 267/2000.

In relazione a ciò il Comune richiedente ha ritenuto di dover acquisire parere in ordine al quesito se «le variazioni ai bilanci economici di previsione pluriennale e annuale», che naturalmente intervengono nel corso dell'esercizio, debbano essere approvate da tutti i Consigli comunali degli Enti locali, oppure se si possa individuare nell'ordinamento vigente un diverso percorso giuridico; a tal riguardo, l'Ente si richiama, nel caso di specie, alle diverse ipotesi già prospettate al precedente punto 5.

In questo caso il Collegio ritiene che, dovendosi fare richiamo alle

disposizioni contenute negli artt. 88-100 del d.P.R. n. 902/1986, si possa consentire, al riguardo, uno spazio di natura decisionale ancorandolo al principio di autonomia statutaria di cui gode pur sempre l'azienda speciale, e che risulta garantita dall'approvazione espressa che ciascun Ente locale aderente deve assicurare di tale strumento di governo fondamentale per la vita dell'organismo in questione.

Sempre nell'ambito della definita cornice ordinamentale così come sopra prospettata, l'Amministrazione chiede ancora se gli adempimenti previsti dagli artt. 178-185 del D. Lgs. n. 267/2000 (gestione delle fasi dell'entrate e della spesa) possano essere applicazione, in concreto, con i principi civilistici di redazione del bilancio, pur mantenendo la gestione delle entrate e delle uscite tramite servizio di tesoreria.

In merito la Sezione tende ad escludere che il ricorso a un sistema contabile di natura civilistica possa consentire il rispetto di regole che sono poste, invece, a carico solo di enti che adottano un sistema di registrazione dei fatti contabili secondo regole pubblicistiche, a conferma di tale assunto, si richiamano le disposizioni contenute al Capo IV (artt. 50-51) del d.P.R. n. 902/1986.

Invece, appare di assoluto rilievo il fatto che l'Ente privilegi la decisione di utilizzare il servizio di tesoreria a fini gestionali. Sul punto la Sezione richiama l'attenzione dell'Ente di rintracciare nella specifica regolamentazione posta dall'art. 48 del d.P.R. n. 908/1986 la disciplina cui occorre ispirare l'elaborazione del regolamento di contabilità della neo-Azienda speciale, individuando, ai fini della scelta decisionale da effettuare, la sussistenza delle condizioni nel contesto dell'autonomia statutaria e regolamentare riconosciuta a

tale organismo.

D'altra parte, è al principio della trasparenza della gestione finanziaria che deve risultare ispirata la disciplina di tale strumento gestionale, nell'ottica della disciplina generale rinvenibile nell'art. 114, commi 4 e 5, del D. Lgs. n. 267/2000.

Riguardo, infine, all'altro quesito, se si rendono applicabili al caso di specie e, in caso affermativo, secondo quali modalità le disposizioni contenute nella Parte II del Titolo IV del D. Lgs. n. 267/2000 in materia di investimenti, la Sezione è dell'avviso, che la disciplina richiamata – e, in particolare, le disposizioni contenute nell'art. 199 TUEL – non possono trovare ingresso in un sistema contabile quale è quello definito per l'azienda speciale (anche nel caso in cui fosse consorziale), che è ispirato ai principi e alle regole del diritto civile.

Da tale assunto discende l'esigenza di rintracciare quel sistema di regole che si dimostri ad esso applicabile. A tal fine si ritiene utile fare specifico riferimento all'art. 45 e 46 del d. P.R. n. 902/1986.

In particolare, il richiamato regolamento individua in maniera esaustiva, con il primo degli articoli indicati, quali siano le diverse modalità con cui è consentito all'azienda speciale di provvedere al finanziamento delle spese relative agli investimenti previsti dal piano-programma: a) con i fondi all'uopo accantonati; b) con l'utilizzazione di altre fonti di autofinanziamento; c) con i contributi in conto capitale dello Stato, delle regioni e di altri enti pubblici; d) con i prestiti anche obbligazionari; e) con l'incremento del fondo di dotazione conferito dall'ente locale.

Le puntuali condizioni alle quali l'azienda speciale (o, anche, l'azienda

speciale consorziale) deve sottostare perché possa legittimamente fare ricorso a prestiti da utilizzare esclusivamente «per la costruzione di nuovi impianti o all'ampliamento, miglioramento, all'ammodernamento di attrezzature e di impianti esistenti» (art. 46, 1° c., d.P.R: cit.), vanno lette, comunque, come un sistema di obblighi e di impegni istituzionali che, in considerazione della conclamata responsabilità diretta, ricadente sull'Ente Locale territoriale a fronte dell'impegno assunto dall'azienda speciale verso terzi (da istituti di credito, singoli o consorziati, di compagnie di assicurazioni quando sia stata fornita autorizzazione ad emettere obbligazioni con garanzia reale), vanno considerate poste a garanzia del rispetto dei principi di sana gestione finanziaria cui si deve ispirare l'intero sistema istituzionale.

Il fatto, poi, che sia consentito all'azienda speciale – a garanzia dell'ammortamento dei prestiti da essa contratti – rilasciare a favore dei mutuanti garanzie reali sul proprio patrimonio oppure delegazioni sulle proprie entrate (art. 46, c. 2-3, d.P.R. cit.), sia pure nei limiti fissati (e, come tali, aventi il carattere della inderogabilità), costituisce un ulteriore elemento di riflessione: che, cioè, la vigilanza su tali forme di gestione finanziaria intestata all'Ente Locale territoriale (art. 114, c. 6, del TUEL) deve essere necessariamente preceduta da espliciti momenti autorizzatori che, nel caso di specie, sono da individuare nell'approvazione del piano-programma (in cui la voce "investimenti" assume una sua specifica rilevanza in quanto in tale atto programmatico vanno indicati i mezzi a copertura) così come anche del bilancio economico di previsione pluriennale (in cui vanno articolate, con cadenza pluriennale, le quote di risorse finanziarie destinate ai pagamenti in termini di cassa).

Che tale sequenza di assunzione di decisioni (intestate necessariamente a ciascun Ente Locale, per quanto di propria competenza) debba essere oggi, più che in passato, rispettata sotto il profilo sostanziale, lo evidenzia il tenore del comma 5 bis dell'art. 114 TUEL, quale introdotto, nella primavera del 2012, dall'art. 25, c. 2, lett. a), legge n. 27 in sede di conversione del decreto-legge n. 1 recante «Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività».

Infatti, l'assoggettamento dal 2013 delle aziende speciali (comprese quelle "consorziali", ma con esclusione di quelle che «gestiscono servizi socio-sanitari, educativi, culturali e farmacie»), così come delle istituzioni, al rispetto delle regole del Patto di stabilità interno conferma la caratteristica di natura istituzionale che contraddistingue tale ente strumentale, che è da ritenere dedicato allo svolgimento di servizi (escludendosi commistioni con quanto previsto dall'art. 31 TUEL), potendo costituire premessa per inserire le aziende speciali (e le istituzioni) nell'elenco previsto dall'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009 n. 196; elenco che consente all'ISTAT di ricomprendere i suddetti enti strumentali nell'area della «finanza pubblica allargata» al fine di corrispondere all'obbligo di sorveglianza che è tenuta ad effettuare la Commissione UE.

A sostegno della affermazione secondo cui nell'ordinamento contabile nazionale siffatta tendenza è da ritenersi fortemente radicata, cioè di dover pervenire al consolidamento dei conti pubblici dell'Ente Locale con quelli degli enti strumentali da esso dipendenti, si può richiamare l'art. 29 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri in data 28 dicembre 2011 recante «Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi

di bilancio delle Regioni degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118»; in esso è previsto, infatti, che nella sperimentazione siano coinvolti gli enti strumentali su indicazione dell'Ente che si sia dichiarato disponibile ad effettuarla (almeno un ente in contabilità economica e un ente in contabilità finanziaria).

Nella consapevolezza che tale sperimentazione è destinata a verificare la rispondenza delle norme introdotte dal titolo primo del D. lgs. 23 gennaio 2011, n. 118, «alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuarne eventuali criticità per le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia», pur tuttavia la Sezione intende richiamare l'attenzione dell'Amministrazione richiedente sulla necessità di evitare, sia pure in linea tendenziale, e soprattutto alla luce della eccezione prevista dall'art. 114, c. 5bis, ultimo periodo TUEL, commistioni nella gestione di diverse attività; dovendo essere quella delle funzioni assoggettata, più correttamente, a vincoli di spesa (sia in parte corrente che in parte capitale) diversi da quella che presiedono all'esercizio di servizi (dovendosi distinguere, tra questi, quelli aventi rilevanza economica e, come tali, a suo tempo assoggettabili alla disciplina del c.d. "decreto Bersani" da quelli non aventi tale carattere).

In definitiva, il permanere di una anomala commistione nella gestione di funzioni essenziali e servizi, che è connaturata all'Ente Locale territoriale, resa, purtroppo, più confusa recentemente dalla disciplina contenuta negli artt. 19 e 20 della legge 7 agosto 2012, n. 95 (la c.d. "*spending review*") secondo cui è fatto obbligo ai Comuni minori di affidare, a far data da un certo anno una o più funzioni a un livello di governo che deve essere

sovracomunale (unione di comuni/unione di comuni montani), rende più difficile il cammino intrapreso da ormai troppo tempo, cioè di pervenire, attraverso le nuove regole del sistema contabile a competenza rafforzata, a una chiarezza di conti e, ancor di più, a una corretta identificazione dei costi delle diverse organizzazioni; cammino che risulta intralciato da comportamenti disapplicativi della legislazione nazionale a livello locale dove, peraltro, si concentra, ormai da anni, la gestione della spesa pubblica che è pari al 75% del totale delle risorse finanziarie pubbliche del Paese.

P. Q. M.

nelle sopra esposte considerazioni è il parere di questa Sezione.

La presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del Dirigente del Servizio di supporto, all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio del 9 maggio 2013.

IL MAGISTRATO RELATORE

f.to Rosario Scalia

IL PRESIDENTE

f.to Ignazio Faso

Depositato in Segreteria il 17 maggio 2013

Il Direttore del Servizio di Supporto

f.to dott.ssa Chiara Samarelli