



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

ISSN 2240-7804

# **Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali**

## **Documento n.14**

**L'Organo di revisione: controlli sugli organismi  
partecipati.**

**Novembre 2011**





**Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.**

**Consigliere Delegato:** Giosuè BOLDRINI

**Consiglieri Co-Delegati :** Andrea BONECHI e Marcello DANISI

**Coordinatore del gruppo di lavoro:** Antonino BORGHI

**Componenti del gruppo di lavoro:**

BARBERIS Davide  
CELESTINO Luigi  
DI RUSSO Davide  
FARNETI Giuseppe  
MUNAFO' Giuseppe  
NICOLETTI Giosué  
PICCARRETA Saverio  
POZZOLI Stefano  
SACCANI Maria Cristina  
SAGGESE Michele  
SPINNATO Lorenzo  
TEMPESTI Monica  
TONVERONACHI Nicola

**Ricercatore CNDCEC:**

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

**Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://.cndcec)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.**



## L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sugli organismi partecipati.

### PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte I – Titolo V Tuel; art.3, comma 27, L. 244/2007; art. 13 D.L. n.223/2006; art.4 D.L. n.138/2011; art. 14, comma 32, D.L. n.78/2010

### QUADRO DI SINTESI

1. Negli ultimi anni il fenomeno legato alla costituzione di organismi partecipati (così definiti dalla Corte dei conti) da parte degli Enti Locali è stato considerevole e in tale ambito numerosi sono stati gli interventi del Legislatore, per porre alcuni vincoli e per arginarne la continua proliferazione.

Sono state inoltre introdotte regole dirette a ricondurre alcuni aspetti delle attività degli organismi partecipati nell'ambito della finanza pubblica.

La natura pubblica o privata di un organismo non è data dalla forma giuridica, ma dalle risorse utilizzate per la sua attività, come indicato dalla normativa e dall'interpretazione comunitaria.

Rientra nella nozione di Ente pubblico qualsiasi soggetto che, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, utilizza in prevalenza, per lo svolgimento della sua attività, risorse pubbliche.

Le molteplici disposizioni dirette a disciplinare le attività e le organizzazioni delle società a partecipazione pubblica locale sono tali da configurarli pressoché come organismi di diritto speciale.

I vincoli posti dal legislatore hanno comportato un'accentuazione dell'attività di vigilanza da parte dell'Organo di revisione degli enti locali, nonché l'esigenza di un supporto collaborativo sempre più qualificato alle decisioni dell'Ente.

Le gestioni di servizi pubblici locali affidate ad organismi esterni ( istituzioni, fondazioni, aziende speciali, consorzi, società di capitale ecc), hanno sempre un impatto, positivo o negativo, sugli equilibri sostanziali dell'Ente.

Le non adeguate gestioni degli organismi partecipati sono le principali cause degli ultimi dissesti.

2. Il controllo dell'Organo di revisione deve essere finalizzato in particolare:

- al rispetto dei vincoli normativi sulla costituzione, organizzazione e gestione degli organismi partecipati e del loro mantenimento;
- al rispetto del contratto di servizio e degli obiettivi fissati a motivazione dell'esternalizzazione;
- al rispetto delle regole contabili nei rapporti fra Ente ed organismi partecipati;
- al riflesso delle gestioni indirette sugli equilibri finanziari anche prospettici dell'Ente;
- al rispetto delle regole fiscali;



- alla circostanza che le operazioni con gli organismi partecipati non siano elusive del patto di stabilità.
3. L'art. 239 del Tuel assegna all'Organo di revisione la funzione di collaborare con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento e la vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.
- La funzione di collaborazione si esercita attraverso pareri resi in merito, tra l'altro, alla proposta di costituzione di società, alle modifiche statutarie e altre operazioni straordinarie.
- Per la funzione di vigilanza, la Corte dei conti con delibera 2/92, ha precisato che la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria deve essere svolta sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'Ente.
- L'Organo di revisione deve esprimere un parere di coerenza, attendibilità e congruità sul bilancio di previsione e relativi allegati. Tra gli allegati al bilancio l'art.172 del Tuel prevede "le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle aziende speciali, consorzi, istituzioni società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce".
4. La gestione delle partecipazioni di pertinenza dell'Ente deve essere affidata a responsabili formalmente individuati.
- Ai conti giudiziali di dette gestioni (vedi modello contabile n.22 allegato al d.p.r. 194/96) devono essere allegate le direttive dettate nei confronti delle società e dei soggetti delegati a rappresentare l'Ente in assemblea.

## SERVIZI PUBBLICI LOCALI

### Inquadramento giuridico

5. L'art. 112 del TUEL 267/00 individua come "servizi pubblici locali" quelli "aventi per oggetto la produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali".
6. Secondo la giurisprudenza amministrativa la qualificazione di servizio pubblico locale spetta alle attività caratterizzate, sul piano oggettivo, dal perseguimento di scopi sociali e di sviluppo della società civile, selezionati in base a scelte di carattere eminentemente politico-sociale, quanto alla destinazione delle risorse economiche disponibili ed all'ambito di intervento. Sotto il profilo soggettivo l'attività si qualifica dalla riconduzione diretta o indiretta (per effetto di rapporti concessori o di partecipazione all'assetto organizzativo dell'ente) ad una figura soggettiva di rilievo pubblico.
7. Per "servizio pubblico" si intende quindi qualsiasi attività che si concretizzi nella produzione di beni o servizi in funzione di un'utilità per la comunità locale, non solo in termini economici ma anche in termini di promozione sociale, purché risponda ad esigenze di utilità generale o ad essa destinata in quanto preordinata a soddisfare interessi collettivi" (vedi tra l'altro Cons. di Stato n. 2605/2001).

### La rilevanza economica

8. Nell'ampia categoria dei servizi pubblici è essenziale la distinzione tra quelli a rilevanza economica e quelli privi di rilevanza economica. In tale contesto, la Commissione europea, nel "Libro Verde sui servizi di interesse generale", ha affermato che le norme sulla concorrenza si applicano solamente alle attività



economiche, ed ha precisato che la distinzione tra attività economiche e non economiche ha carattere dinamico ed evolutivo, cosicché non sarebbe possibile fissare a priori un elenco definitivo dei servizi di interesse generale di natura "non economica". Non è agevole stabilire come distinguere in concreto un servizio in base alla sussistenza o meno di rilevanza economica.

9. Si ritiene che la non rilevanza economica afferisca essenzialmente i servizi cosiddetti "sociali". Tuttavia la giurisprudenza amministrativa (TAR della Sardegna, sez. I, sentenza n. 1729 del 2.8.2005) ha individuato la rilevanza economica nell'affidamento da parte di un Comune dei servizi (tra gli altri) di gestione della comunità alloggio per minori, del centro educativo diurno per minori, della mensa sociale, dell'assistenza domiciliare in favore di persone anziane e/o svantaggiate ed altro.
10. Il criterio generalmente considerato come preferibile è quello del riferimento al mercato: in effetti molte sentenze hanno contribuito ad affermare una linea della giurisprudenza, che ha eletto ad indicatore principale della rilevanza economica del servizio il requisito della (anche solo potenziale) esistenza di concorrenza di privati nella sua erogazione.
11. La valutazione in termini di rilevanza economica del servizio pubblico relativo può essere effettuata esclusivamente dall'Ente, che ne conosce sia i costi, sia i margini di copertura degli stessi ad opera dei corrispettivi erogati dagli utenti.
12. Il TUEL prevede, tra le forme di gestione, anche l'Azienda speciale, (art. 114) con vocazione imprenditoriale e con obbligo del pareggio di bilancio, caratterizzata dalla natura volutamente ambivalente tra mercato ed autoproduzione amministrativa di servizi fuori mercato, e soprattutto per la previsione esplicita dell'equilibrio "[...] dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti [...]" e della copertura, ad opera dell'Ente locale, degli eventuali costi sociali. In tale quadro il legislatore ha esplicitamente riconosciuto la possibilità di ripianare l'eventuale perdita di esercizio con trasferimenti pubblici, ponendo così l'Azienda speciale fuori da un contesto di mercato.
13. Restano infine da considerare, oltre all'area di operatività di un servizio non economico, anche la localizzazione geografica ed amministrativa del luogo di origine e destinazione del servizio pubblico erogato: qualora un servizio infatti, rivolgesse una parte significativa della propria attività verso territori o destinatari diversi da quelli propri dell'Ente affidante, potrebbe essere poi difficile sostenere di non aver varcato, con i confini geografici, anche i limiti del proprio mandato.

### Affidamento

14. La riforma attuata in tema di **servizi pubblici locali a rilevanza economica** nella più recente versione (D.L. n. 138/2011 convertito nella Legge n.148/2011) posteriore ai referendum del 12/13 giugno che ha abrogato l'articolo 23 bis del D.L.112/2008 prevede che il sistema ordinario per l'affidamento degli stessi è la gara ad evidenza pubblica, considerando eccezionale l'affidamento in house, e tanto più la gestione diretta (in economia).
15. La gara è, altresì, necessaria per l'affidamento a società miste: in questo caso la gara (unica) dovrà essere a doppio oggetto, per il socio e per il servizio (c.d. socio operativo), con un'unica scadenza.
16. In deroga alla gara qualora il valore economico del servizio è pari od inferiore alla somma complessiva di € 900.000 annuali, l'affidamento può avvenire a favore di società a capitale interamente pubblico che abbia i requisiti dell'ordinamento pubblico per la gestione cosiddetta "in house" (attività prevalente per l'ente o gli enti soci e controllo dell'ente locale - o degli enti locali a quello esercitato sui propri servizi).



17. Le società in house sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità da stabilire con decreto del Ministro per l'interno con obbligo per gli enti locali di vigilare sull'osservanza dei vincoli derivanti dal patto stesso.
18. Le società stesse ed anche le società a partecipazione mista pubblica e privata affidatarie di servizi pubblici locali per l'acquisto di beni e servizi applicano le norme del decreto legislativo 163/2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).
19. La riforma dei servizi pubblici a rilevanza economica sopra richiamata prevede, inoltre, una precisa disciplina per il periodo transitorio, disponendo che:
- a) entro il 31 marzo 2012 cessino le gestioni affidate a società non conformi alla normativa; fermo restando quanto stabilito per le società in house per i servizi di importo pari od inferiore ai 900.000€
  - b) le gestioni affidate a società a partecipazione mista qualora la selezione del socio privato sia avvenuta a seguito di gara non a doppio oggetto cessano alla data del 30 giugno 2012 mentre se la selezione è avvenuta a seguito di gara a doppio oggetto cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio.
  - c) Gli enti locali debbono limitare l'attribuzione dei diritti di esclusiva nella gestione dei servizi pubblici alle ipotesi in cui, a seguito della ricerca di mercato la libera iniziativa economica privata non risulti idonea a garantire un servizio rispondente ai bisogni della comunità (mediante adozione di "delibera quadro" ai sensi del co. 2 art 4 D.L. 138/2011)
  - d) entro il 30 giugno 2013 o entro il 2015, cessino gli affidamenti a società quotate in borsa per le quali la proprietà pubblica non sia scesa, rispettivamente, al 40 e al 30% del capitale.
20. Per quanto riguarda i **servizi pubblici privi di rilevanza economica**, la sentenza della Corte Cost., 27.7.2004, n. 272 già richiamata ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 113 bis TUEL, per violazione dell'art. 117 Cost. La Corte ha ritenuto infatti che la disciplina dei servizi pubblici a rilevanza economica è di competenza statale esclusiva, in quanto attiene alla "tutela della concorrenza" (art. 117, co. 2, lett. e) mentre la disciplina dei servizi privi di rilevanza economica, non comportando problemi di tutela della concorrenza può essere contenuta in provvedimenti della Regione e dell'ente locale.
- La caducazione, ad opera della citata sentenza della Corte costituzionale, delle disposizioni di cui all'art. 113 bis che conteneva un'elencazione tassativa delle modalità di gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica, ha comportato il venir meno del principio di "tipicità" delle formule organizzative e gestionali. Rimane comunque salva la possibilità che la tipicità dei modelli gestionali sia reintrodotta dalla legislazione regionale o nei regolamenti comunali.
21. Per quanto concerne, invece, le società pubbliche affidatarie di **servizi strumentali**, come sopra definiti, la disciplina è contenuta nell'art.13 del DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella L. 248/2006 (cosiddetto Bersani) il quale prevede quanto segue:
1. Al fine di evitare alterazioni o distorsioni della concorrenza e del mercato e di assicurare la parità degli operatori nel territorio nazionale, le società, a capitale interamente pubblico o misto, costituite o partecipate dalle amministrazioni pubbliche regionali e locali per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività di tali enti in funzione della loro attività, con esclusione dei servizi pubblici locali e dei servizi di committenza o delle centrali di committenza apprestati a livello regionale a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'articolo 3, comma 25, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché, nei casi consentiti dalla legge, per lo svolgimento esternalizzato di funzioni amministrative di



loro competenza, devono operare con gli enti costituenti o partecipanti o affidanti, non possono svolgere prestazioni a favore di altri soggetti pubblici o privati, nè in affidamento diretto nè con gara, e non possono partecipare ad altre società o enti aventi sede nel territorio nazionale. Le società che svolgono l'attività di intermediazione finanziaria prevista dal testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, sono escluse dal divieto di partecipazione ad altre società o enti.

2. Le società di cui al comma 1 sono ad oggetto sociale esclusivo e non possono agire in violazione delle regole di cui al comma 1.

3. Al fine di assicurare l'effettività delle precedenti disposizioni, le società di cui al comma 1 cessano le attività non consentite. Nel rispetto delle procedure ad evidenza pubblica debbono cederle a terzi ovvero scorporarle, anche costituendo una separata società. I contratti relativi alle attività non cedute o scorporate ai sensi del periodo precedente perdono efficacia alla scadenza del termine transitorio.

4. I contratti conclusi, dopo la data di entrata in vigore del decreto 223/06, in violazione delle prescrizioni dei commi 1 e 2 sono nulli.

## SERVIZI STRUMENTALI

22. Secondo la giurisprudenza amministrativa possono definirsi **strumentali** quei servizi erogati da società a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica di cui resta titolare l'Ente di riferimento e con i quali lo stesso ente provvede al perseguimento dei suoi fini istituzionali. Le società strumentali sono quindi strutture costituite per svolgere attività rivolte essenzialmente alla pubblica amministrazione e non al pubblico, come invece quelle costituite per la gestione dei servizi pubblici locali che mirano a soddisfare direttamente ed in via immediata esigenze generali della collettività. Questi servizi sono caratterizzati dalla bilateralità dei rapporti (ente locale – gestore) a differenza del rapporto trilaterale che caratterizza il servizio pubblico (ente locale, gestore, utente).

23. L'inquadramento di un servizio nel genus dei servizi pubblici (a rilevanza economica) o dei servizi strumentali, naturalmente, assume particolare importanza ai fini della disciplina applicabile (art.13 del D.L. n. 223/2006 oppure articolo 4 D.L. n. 138/2011).

## CRITERI APPLICATIVI

### CONTROLLI SUL MODELLO DI GOVERNANCE

24. L'Organo di revisione si deve esprimere sul modello organizzativo e sul sistema di controllo interno che l'Ente ha adottato per la gestione e le verifiche dei propri organismi partecipati.

25. L'Ente deve essere dotato della struttura ed organizzazione necessarie allo svolgimento del monitoraggio periodico sull'andamento della gestione dei propri organismi partecipati verificando ed analizzando, così, eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, e se del caso, porre in essere le necessarie azioni correttive.

26. La struttura del modello di governance deve perseguire lo scopo di monitorare la coerenza, l'efficienza, l'efficacia e l'economicità gestionale degli organismi partecipati.



27. Il modello di controllo deve prevedere che l'Ente istituisca al proprio interno una Unità di controllo delle "partecipazioni", ossia una unità organizzativa preposta a creare e mantenere un collegamento stabile tra l'Ente e gli organismi partecipati.
28. L'Unità di controllo svolge un ruolo di supporto per gli organi amministrativi nella definizione degli obiettivi strategici e, al tempo stesso, funge da riferimento costante per le società in fase di implementazione degli obiettivi individuati dall'Ente.

## CONTROLLI SULLE PARTECIPAZIONI

### Costituzione

29. La costituzione di società, istituzioni e aziende speciali deve essere autorizzata dall'Organo consiliare in quanto, ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. e) del Tuel, competente per l'organizzazione e concessione dei pubblici servizi e affidamento di attività o servizi mediante convenzione.
30. L'Organo consiliare deve autorizzare l'Organo esecutivo mediante delibera che deve specificare le motivazioni e indicazioni degli interessi pubblici perseguiti, nel rispetto dell'art. 13, D.Lgs. 4 luglio 2006, n. 223 convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248 (Decreto Bersani-Visco) e dell'art. 3, comma 27, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) alla costituzione della società e a compiere tutte le relative operazioni. La delibera deve inoltre contenere:
- l'atto costitutivo e lo statuto della costituenda società;
  - il piano industriale (o *business plan* almeno triennale) della costituenda società in modo da permettere all'Organo consiliare di effettuare un'analisi della convenienza economica della costituzione stessa.

### La cessione delle partecipazioni societarie non conformi alle finalità istituzionali dell'ente locale

31. La L. 244 del 24/12/2007 con lo scopo di evitare alterazioni o distorsioni della concorrenza e del mercato e di assicurare la parità degli operatori, ha dettato nuove disposizioni riguardanti le società partecipate dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs 165/2001. In particolare, l'art. 3, comma 27, dispone che le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non possono costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né assumere o mantenere direttamente o indirettamente partecipazioni, anche di minoranza, in tali società, ammettendo comunque sempre la costituzione di società che producono servizi di interesse generale e l'assunzione di partecipazioni in tali società da parte delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nell'ambito dei rispettivi livelli di competenza.
32. L'assunzione di nuove partecipazioni e il mantenimento delle attuali devono essere autorizzate dall'Organo competente con delibera motivata in ordine alla sussistenza dei presupposti indicati.
33. Se non sussistono i requisiti di finalità istituzionali o di interesse generale gli Enti dovranno cedere a terzi le partecipazioni, entro trentasei mesi dall'entrata in vigore della finanziaria attraverso procedure di evidenza pubblica.
34. Nel parere n. 48/2008 la sezione regionale di controllo per la Lombardia della Corte dei conti ha chiarito la norma contenuta nella finanziaria 2008: infatti, secondo i giudici contabili, entro il termine fissato per legge, le pubbliche amministrazioni devono solo avviare la procedura.



35. Pertanto entro il 31.12.2010 gli EELL avrebbero dovuto, quanto meno, effettuare, attraverso un'apposita deliberazione consiliare, una ricognizione delle società partecipate al fine di appurare se esistono o meno i requisiti sopra richiamati nell'oggetto sociale delle società e di valutare inoltre la situazione economico patrimoniale delle stesse.
36. Peraltro difficoltà sussistono nell'individuazione delle "finalità istituzionali".  
Va considerato che in virtù dell'art. 13 del TUEL spettano al comune tutte le funzioni amministrative che riguardano la popolazione ed il territorio comunale, precipuamente nei settori organici dei servizi alla persona e alla comunità, dell'assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico, salvo quanto non sia espressamente attribuito ad altri soggetti dalla legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze. Secondo la Corte dei conti (sez. Veneto parere 5/2009), il confronto dell'oggetto sociale deve esser fatto con le finalità istituzionali, desunte dal TUEL ma anche dallo statuto dell'ente locale e dal programma di mandato.
37. Ad integrazione di quanto disposto dall'art. 3, comma 27, delle L. n.244/2007 è intervenuto l'art.14, del comma 32, del D.L. n. 78/2010 che i Comuni con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti non possono costituire società: ne scaturisce l'obbligo di procedere a liquidazione o cessione di quote entro il 31/12/2011 (termine differito al 31 dicembre 2012 con la legge di conversione del D.L.,138/2011) mentre i Comuni con popolazione compresa tra 30.000 e 50.000 abitanti possono, invece, detenere la partecipazione di una sola società. Costituiscono eccezioni le società con partecipazione paritaria o proporzionale agli abitanti costituite da più comuni con popolazione complessiva superiore ai 30.000.

### Verifiche dell'Organo di revisione sulla costituzione ed il mantenimento delle partecipazioni

38. L'Organo di revisione deve in particolare verificare:
- il rispetto dell'art. 14, comma 32, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e successive modificazioni, in base al quale:
    - o i comuni con popolazione fino a 30.000 abitanti non possono detenere partecipazioni societarie. Sono escluse le società, già costituite, che al 31.12.2012 (termine anticipato dal D.L. 13.08.2011, n. 138 convertito nella Legge 14.09.2011, n. 149) conseguiranno utili negli ultimi tre esercizi;
    - o i comuni con popolazione da 30.000 a 50.000 abitanti possono detenere una partecipazione societaria;
    - o tali limiti non si applicano alle società a partecipazione paritaria o proporzionale costituite da più comuni la cui popolazione complessiva superi i 30.000 abitanti;
  - che la forma societaria, l'entità della partecipazione ed i servizi affidati siano compatibili con le norme statutarie dell'Ente;
  - se la stessa attività è già esercitata direttamente o indirettamente da altri organismi partecipati dall'Ente;
  - che per la costituzione sono state rispettate le procedure previste dai regolamenti dell'Ente;
  - che le previsioni di business plan siano conciliabili con le previsioni annuali e pluriennali dell'Ente;
  - che l'ente locale qualora intenda attribuire diritti di esclusiva (ipotesi normale per i servizi a "a rete") abbia provveduto alla indagine di cui si è detto sopra adottando la delibera quadro che illustra l'istruttoria compiuta ed i benefici derivanti dal mantenimento del regime di monopolio (riferimento punto 19 lett. C);



- che per gli affidamenti “in house”, la società ha l’effettiva possibilità di svolgere con proprie risorse il servizio o, comunque una parte significativa dello stesso;
  - per le società con oggetto la gestione di un servizio pubblico locale a rilevanza economica:
    - l’adozione della delibera quadro da parte dell’organo consiliare per la verifica della realizzabilità della gestione concorrenziale dei servizi pubblici locali che illustra l’istruttoria compiuta ed evidenzia, per i settori sottratti alla liberalizzazione, i fallimenti del sistema concorrenziale e i benefici per la stabilizzazione, lo sviluppo e l’equità all’interno della comunità locale;
    - l’adeguata pubblicità e l’invio all’Autorità garante della concorrenza e del mercato ai fini della relazione al Parlamento di cui alla Legge 10.10.90 n. 287 di detta delibera;
  - che sono previsti nel bilancio annuale e pluriennale dell’Ente gli oneri ed i proventi derivanti dal contratto di servizio o dalla convenzione;
  - che le spese di costituzione siano state inizialmente impegnate dall’Ente, anche se s’intende porle successivamente a carico della società;
  - il rispetto del contratto di servizio ed ogni eventuale aggiornamento e modifica dello stesso secondo modalità definite dallo statuto dell’Ente.
39. Infine sempre in ambito di costituzione di società o enti, l’Organo di revisione, ai sensi dell’art. 3, comma 32, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, deve asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica - e al Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni competenti della Corte dei conti.

### Verifiche dell’Organo di revisione sulla gestione periodica

40. L’Organo di revisione deve verificare che l’Ente locale richieda ai propri organismi partecipati e tenga conto nella propria contabilità della seguente documentazione:
- . il budget annuale con evidenziati i rapporti finanziari previsti con l’Ente locale;
  - . i contratti di servizio in modo da verificare il corretto e puntuale inquadramento dei rapporti finanziari, economici e fiscali tra le parti;
  - . una relazione sulla gestione entro il 30 settembre di ogni anno per verificare che l’andamento gestionale rispetti, o meno, gli equilibri economici prefissati e gli obiettivi di risultato siano, o meno, conseguibili;
  - . i verbali di assemblea e delle decisioni assunte che comportano oneri per l’Ente;
  - . lo schema di bilancio approvato dall’organo amministrativo prima della riunione dell’assemblea. Nel caso di risultato negativo è necessario esaminare i riflessi sul bilancio dell’Ente e l’entità della perdita in rapporto al capitale. Nel caso di risultato positivo, occorre esaminare le motivazioni della destinazione dell’utile;
  - . la relazione dell’Organo di revisione e del collegio sindacale;
  - . una relazione sulla gestione che dovrà essere riassunta nella relazione dell’Organo esecutivo sul rendiconto del Comune.
41. L’Organo di revisione deve verificare la natura delle erogazioni effettuate dall’Ente in favore dei propri organismi partecipati, la relativa copertura e la corretta imputazione contabile. Nel caso in cui



l'erogazione sia a favore di società non quotate e non sia effettuata a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse o realizzazione di investimenti, l'Organo di revisione deve verificare che detta società non abbia registrato per tre esercizi consecutivi perdite di esercizio o abbia deliberato (anche durante l'anno) la copertura di perdite con utilizzo di riserve disponibili, altrimenti operando il divieto di effettuare, salvo quanto previsto dall'art. 2447 del codice civile (e art. 2482-ter del codice civile per le società a responsabilità limitata) aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, apertura di credito e rilascio di garanzie.

42. Al termine dell'esercizio è necessario effettuare la conciliazione fra i crediti ed i debiti riportati nel rendiconto dell'Ente locale con quelli rilevati nel bilancio d'esercizio dell'organismo partecipato, tenendo comunque conto che i diversi principi che regolano la contabilità finanziaria rispetto a quella economica possono portare a sfasature temporali di rilevazione che sono comunque conciliabili nel tempo.
43. Inoltre l'Organo di revisione dovrebbe controllare che l'Ente locale proceda alla verifica periodica della qualità dei servizi offerti ai cittadini, della soddisfazione degli utenti ed i rapporti di comunicazione con i cittadini.
44. Per quanto riguarda l'aspetto fiscale dei rapporti finanziari tra ente locale e soggetti gestori di Servizi pubblici locali esso è stato approfondito dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri Commercialisti che, nel novembre 2007, hanno congiuntamente pubblicato un documento denominato "Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i Comuni e gli Enti (Società – Aziende Speciali) gestori di Servizi Pubblici locali".
45. L'Organo di revisione deve verificare che le operazioni poste in essere con gli Organismi partecipati non siano elusive del patto di stabilità. A tale riguardo, a titolo meramente esemplificativo, potrebbe essere il caso della concessione di un credito da parte di un ente locale alla propria società in house, in termini di mero finanziamento soci, per l'esecuzione di un'opera pubblica, ove tale concessione di credito venga successivamente detratta dalle spese del tit. Il ai fini del saldo finanziario del patto di stabilità (del. n.228/10 e n.176/10 Corte Conti – sez. controllo per il Veneto)..

#### Attività particolari dell'Organo di revisione sulle diverse tipologie di organismi partecipati

46. In relazione alle diverse tipologie di organismi partecipati, l'Organo di revisione dovrebbe attivare le seguenti attività:

##### **I) Istituzioni (articolo 114 tuel)**

- a) esame delle finalità dell'istituzione quali risultano dallo Statuto comunale e dai regolamenti comunali e da eventuali "indirizzi " del consiglio dell'ente stesso;
- b) esame del regolamento generale e dei regolamenti "interni" e presa visione del quadro normativo del settore in cui la istituzione opera (assistenza socio assistenziale, sport, cultura, ecc.);
- c) esame del piano dei conti e della contabilità (con eventuale richiesta di introduzione della contabilità economica ai sensi del Decreto Ministeriale 26 aprile 1995 con gli opportuni adattamenti);
- d) esame dell'organigramma e del funzionigramma;
- e) esame del contratto di servizio e della situazione dei contributi assegnati dall'ente locale, degli eventuali "distacchi" del personale dall'ente locale e delle altre prestazioni reciproche;
- f) controllo delle scritture contabili;



- g) controllo dei contratti di appalto di lavori, servizi e forniture;
- h) parere sul bilancio preventivo;
- i) esame e parere sul rendiconto prima della trasmissione all'ente locale con eventuali proposte tendenti ad ottenere una migliore efficienza, produttività ed economicità di gestione;
- l) controllo delle riscossioni e dei pagamenti degli adempimenti tributari e previdenziali.

## **II) Aziende speciali (articolo 114 TUEL)**

- a) esame degli "indirizzi" che l'ente locale ha impartito o intende impartire ai sensi della L. 95/95;
- b) esame del piano programma, dei bilanci preventivi e del contratto di servizio con speciale riguardo alle poste che interessano il bilancio dell'ente locale e cioè: contributi e corrispettivi, con particolare riguardo alla copertura dei cosiddetti costi sociali imposti dall'ente locale all'azienda (ad esempio tariffe o servizi non remunerativi);
- c) incontro periodico con i revisori dell'azienda e scambio di ogni utile informazione;
- d) esame del conto consuntivo, con particolare riguardo ai principi contabili applicati ed a tutte le voci del conto economico e dello stato patrimoniale che interessano l'ente locale; giudizio in ordine al risultato economico, tenuto conto dell'obbligo di pareggio di bilancio stabilito dalle norme di legge;
- e) parere in ordine alla nomina da parte dell'ente locale dell' "affiancatore" (società o gruppo di esperti) del collegio dei revisori dell'azienda per la stesura della relazione triennale di cui all'articolo 27 nonies della L. 51/82. I revisori dell'ente locale dovranno valutare la idoneità tecnica e l'esperienza della società o dell'esperto da nominare e valutare le proposte di lavoro.
- f) qualora esista una funzione di internal auditing aziendale è opportuno che i revisori dell'ente locale chiedano agli amministratori le informazioni che lo stesso ha trasmesso al Consiglio di amministrazione od alla direzione ed al collegio dei revisori dell'azienda.

## **III) Società controllate in "house" e Società strumentali**

1. In occasione dell'adozione dei provvedimenti consiliari di adesione o costituzione della società e periodicamente deve essere verificata la sussistenza dei requisiti richiesti dalla Legge:
  - a) capitale interamente pubblico;
  - b) controllo analogo a quello esercitato dall'ente locale sui propri servizi.
  - c) attività prevalente in termini di fatturato a favore dell'ente locale socio o della popolazione amministrata dal medesimo (la dottrina prevalente ritiene che possa considerarsi prevalente un fatturato che raggiunge l'80% del totale).
2. Per quanto riguarda i restanti controlli, attesa l'analogia tra società in house ed aziende speciali accolta dalla migliore dottrina e dalla Magistratura amministrativa, possono valere le indicazioni sopra fornite per queste ultime.



3. I Revisori dovranno tener conto delle decisioni del comitato (o commissione) di controllo eventualmente costituita presso l'ente locale.
4. Società strumentali ex art. 13 D.L. 223/06 (Bersani): che operino esclusivamente con l'ente proprietario e che abbiano avviato le procedure per le dismissioni di eventuali attività non più consentite.

#### **IV) Società partecipate**

1. Il programma dei controlli dell'Organo di revisione dovrà essere impostato tenendo conto del tipo di partecipazione dell'ente locale e precisamente:
  - a) società controllate (articolo 2459 CC, primo comma);
  - b) società collegate (articolo 2459 u.c.);
  - c) altre.
2. L'attività dovrà essere rivolta, in particolare, alle società controllate e quelle a controllo congiunto con altri enti locali. E' opportuno che l'Organo di revisione dell'ente locale organizzi incontri periodici con i membri dei Collegi sindacali per completare le informazioni anche in ordine alle eventuali società controllate o collegate con quelle partecipate dall'ente locale.
3. In analogia a quanto stabilito dall'articolo 2403 bis del C.C, l'Organo di revisione dell'ente locale può chiedere agli amministratori delle società controllate notizie sull'andamento della gestione o su determinati affari.
4. Per queste società l'Organo di revisione:
  - a) istituisce dei flussi informativi periodici al fine di avere contezza dell'andamento della gestione e del budget da coordinarsi, anche mediante incontri con l'organo di gestione dell'organismo partecipato;
  - b) esprime il proprio parere sulla richiesta di sottoscrizione di aumento di capitale;
  - c) nel caso di perdita di esercizio, acquisisce tutte le informazioni necessarie sulle motivazioni della perdita, sia nel caso di rinvio o copertura con riserve, sia nel caso di richiesta di accollo al bilancio comunale sotto forma di ripiano o sotto forma di ricapitalizzazione e ne riferisce, con apposita Relazione, alla Giunta ed al Consiglio comunale.
5. I revisori devono conservare il segreto su fatti e documenti relativi alle società controllate e collegate di cui siano venuti a conoscenza in relazione al loro ufficio, salvo le comunicazioni, informazioni e rapporti che siano tenuti a presentare agli Organi dell'ente locale.

#### **Verifiche dell'Organo di revisione sui contratti di servizio**

47. Il contratto di servizio, denominazione da qualche anno entrata nel linguaggio amministrativo in sostituzione delle precedenti: convenzioni, disciplinare di concessione, contratto di programma, è lo strumento principale della regolazione dell'attività di gestione dei servizi pubblici locali. Esso riguarda tutti i rapporti tra l'ente locale ed il gestore quale che sia la forma (istituzione, azienda speciale, società



in house o a partecipazione mista, imprenditore privato). Infatti, secondo il diritto comunitario, è indifferente la natura pubblica o privata del soggetto gestore.

48. Secondo la migliore dottrina il contratto di servizio è la “sede appropriata per comporre ad equilibrio le esigenze gestionali dell’impresa produttrice, la quale deve far fronte in autonomia e libertà al rischio imprenditoriale e le finalità sociali che muovono l’intervento dell’ente locale”.

49. Il contenuto del contratto di servizio è legato alla natura del servizio svolto, e nella parte generale, normalmente troviamo:

- a) la natura delle prestazioni che ne formano l’oggetto; l’ambito territoriale;
- b) gli obblighi del gestore con particolare riferimento alla “carta dei servizi” che può costituire un allegato al contratto di servizio;
- c) obbligo di prestare garanzie e coperture assicurative;
- d) per i servizi a rete gli obblighi relativi alla manutenzione ed agli investimenti di sviluppo e di rinnovo;
- e) la decorrenza e la scadenza con tempi e modalità della revisione periodica;
- f) modalità di esercizio delle funzioni di indirizzo e di controllo da parte dell’ente locale;
- g) tempi e modalità di rendicontazione dell’attività;
- h) modalità di determinazione delle tariffe all’utenza;
- i) eventuali corrispettivi o canoni a favore dell’ente locale;
- j) obblighi dell’ente locale (ad esempio messa a disposizione di infrastrutture; informativa dei programmi di sviluppo urbanistico);
- k) cause di decadenza e di risoluzione anticipata del rapporto;
- l) sanzioni per inadempimenti contrattuali;
- m) aspetti fiscali.

50. Il controllo dell’Organo di revisione dell’ente locale sui contratti di servizio, sia nella fase genetica che nella sua attuazione, rientra senza dubbio nella funzione ad essi attribuita dal Tuel di collaborazione con l’organo consiliare e di vigilanza sulla attività contrattuale.

51. L’Organo di Revisione, ai sensi dell’art. 4 co. 16 D.L. 138/2011, verifica il rispetto del contratto di servizio per le società in house e partecipate dall’ente locale nonché ogni suo eventuale aggiornamento e/o modifica secondo le modalità definite dallo Statuto dell’ente.

52. L’espressione “vigilanza” anziché “controllo” comporta che l’attività dell’Organo di revisione debba essere continua e non riguardare solamente l’esame formale ed occasionale dei documenti. A questo fine i revisori sono legittimati a richiedere informazioni e chiarimenti anche agli amministratori e sindaci delle società partecipate e sono tenuti a riferire tempestivamente all’Organo consiliare di eventuali inadempimenti.

53. Si deve altresì ritenere che anche le funzioni di vigilanza possono essere esercitate anche in mancanza di espressa norma statutaria che, peraltro, i revisori possono e debbono sollecitare.



## Verifiche dell'Organo di revisione: limiti, compensi e interdizione dell'organo amministrativo nelle società non quotate e adempimenti comunicativi

54. L'Organo di revisione deve verificare che siano state rispettate le seguenti norme in merito alla composizione, ai compensi ed alle cause di interdizione dei Consigli di Amministrazione delle Società partecipate:

- l'organo amministrativo delle società partecipate totalmente, anche indirettamente, da Enti Locali non può essere composto da più di tre componenti elevabile a cinque componenti se la società ha un capitale sociale superiore a due milioni di euro. Nel caso di società a partecipazione mista, il numero dei componenti designati dal socio pubblico non può essere superiore a cinque. (art. 1, comma 729, L. 27 dicembre 2006, n. 296);
- il compenso lordo annuale, onnicomprensivo, attribuito al presidente e ai componenti del consiglio di amministrazione, delle società a totale partecipazione di comuni o province e loro controllate, ai sensi dell'art. 2359 c.c., non può essere superiore, rispettivamente, al 70% e al 60% dell'indennità spettante al sindaco o presidente della provincia ai sensi dell'art. 82, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e successive modificazioni (art. 1, comma 725, L. 27 dicembre 2006, n. 296, modificato dall'art. 61, commi 12 e 13, D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito nella L. 6 agosto 2008, n. 133). Nelle società a totale partecipazione di più Enti Locali i compensi all'organo amministrativo devono essere calcolati tenendo conto dell'indennità spettante al rappresentante del socio pubblico che detiene la partecipazione maggioritaria ossia, in caso di partecipazioni paritarie, l'indennità di importo maggiore tra le quelle spettanti ai rappresentanti dei soci pubblici (art. 1, comma 726, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Nelle società a partecipazione mista di Enti Locali e altri soggetti pubblici o privati, i compensi possono essere elevati in proporzione alla partecipazione dei soggetti "privati" nella misura:
  - dell'1% ogni 5% di partecipazione dei soggetti privati quando la quota di partecipazione pubblica è pari o superiore al 50%;
  - del 2% ogni 5% di partecipazione dei soggetti privati quando la quota di partecipazione pubblica è inferiore al 50% (art. 1, comma 728, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Vengono, inoltre, riconosciuti al presidente e ai componenti dell'organo amministrativo i rimborsi spese e le indennità previsti dall'articolo 84 del L. 27 dicembre 2006, n. 296 (art. 1, comma 727, L. 27 dicembre 2006, n. 296);
- è vietata la corresponsione di emolumenti all'amministratore di un Ente Locale componente dell'organo amministrativo di società di capitali partecipate dallo stesso Ente Locale (art. 1, comma 718, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Il divieto è esteso a tutte le cariche elettive dell'Ente Locale, per qualsiasi incarico conferito compresa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo; è possibile erogare un gettone di presenza per un importo non superiore ad euro 30 (art. 5, comma 5, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);
- il compenso degli organi di amministrazione e di controllo nelle società inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, individuate dall'Istituto nazionale di statistica ai sensi dell'art. 1, comma 3, L. 31 dicembre 2009, n. 196, nonché nelle società possedute in misura totalitaria direttamente e indirettamente dagli Enti Locali è ridotto del 10% a decorrere dalla prima scadenza del consiglio o del collegio successiva all'entrata in vigore della norma (art. 6, comma 6, Decreto L. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);



- gli incarichi svolti da dipendenti statali nei collegi e negli organi di amministrazione di società ed enti partecipati non determinano pagamenti extra in quanto l'incarico si intende svolto nell'interesse dell'amministrazione di appartenenza del dipendente e i compensi sono corrisposti direttamente a detta amministrazione e confluiscono nel trattamento economico accessorio della dirigenza o del personale non dirigenziale. Tale divieto si applica agli incarichi in corso alla data di entrata in vigore della norma (art. 6, comma 4, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);
- oltre a quanto previsto dall'art. 2382 del Codice Civile, non possono essere nominati amministratori di società a capitale pubblico totale o parziale i soggetti che, avendo ricoperto nei cinque anni precedenti analoghi incarichi, abbiano chiuso in perdita per tre esercizi consecutivi (art. 1, comma 734, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Inoltre, per le società pubbliche che hanno per oggetto la gestione dei servizi pubblici locali, non possono essere nominati amministratori di società partecipate da Enti Locali coloro che (esteso anche al coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado, consulenti e collaboratori) nei tre anni precedenti alla nomina hanno ricoperto la carica di amministratore negli Enti Locali, di cui all'art. 77, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, i dirigenti i responsabili degli uffici o dei servizi degli enti locali e di altri organismi che espletano funzioni di stazione appaltante, di regolazione, di indirizzo e di controllo di servizi pubblici locali (art. 4, commi 19 e 20, D.L. 13.08.2011, n. 138 convertito nella Legge 14.09.2011, n. 149 ).

Inoltre l'Organo di revisione deve verificare:

- che siano inseriti nell'albo pretorio e sito internet dell'Ente Locale che controlli totalmente o parzialmente società di capitali, gli incarichi di amministrazione nelle stesse società e i relativi compensi, con aggiornamento semestrale dei dati;
- che sia inserito nel sito istituzionale dell'Ente Locale l'elenco delle società in cui detiene, direttamente e indirettamente, quote di partecipazioni anche minoritaria da cui si evincano i collegamenti tra l'Ente e l'organismo e le società ovvero tra le società controllate, attraverso una rappresentazione grafica, e sia indicato se le società hanno raggiunto il pareggio di bilancio nell'ultimo triennio;
- l'Ente locale entro il 30 aprile di ogni anno deve comunicare per via telematica o con supporto magnetico al Dipartimento della Funzione Pubblica:
  - l'elenco dei consorzi a cui l'Ente partecipa;
  - l'elenco delle società totalmente o parzialmente partecipate;
  - la ragione sociale;
  - la quota di partecipazione;
  - la durata dell'impegno;
  - l'onere che grava sul bilancio dell'Ente;
  - il numero dei rappresentanti dell'Ente negli organi di governo dell'organismo;
  - il trattamento economico relativo a ciascun rappresentante.