



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

Vittoria, luglio 2024

COMPLIANCE AZIENDE SPECIALI

Inquadramento giuridico dell'Azienda speciale

L'Azienda speciale, ai sensi dell'art. 114 del Dlgs. n. 267/00 (Tuel), *“è Ente strumentale dell'Ente Locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio Statuto, approvato dal Consiglio comunale o provinciale”*, chiamato a svolgere un'attività di rilevanza imprenditoriale e appartenente alla classe degli Enti strumentali.

L'Azienda speciale (compresa quella consortile) integra un soggetto giuridico dotato di autonoma personalità giuridica, rispetto a quella dell'Ente Locale di emanazione, con un proprio statuto, che ne disciplina l'organizzazione ed il funzionamento, e dei propri Organi di governo.

Ciò ha permesso alla giurisprudenza prevalente di qualificare le Aziende speciali come *“enti pubblici economici”* (Sentenze Corte di Cassazione – Sezioni Unite - n. 12654/97 e n. 7639/98). Il Consiglio di Stato, nella Sentenza n. 4586/01, testualmente recita che *“l'Azienda speciale ha natura di Ente pubblico economico, strumentale, con autonomia imprenditoriale e, come tutti gli enti economici, con copertura dei costi corrispondente alla remunerazione dei fattori della produzione impiegati. L'Azienda speciale è istituzionalmente dipendente dall'Ente Locale ed è con esso legata da stretti vincoli - relativi alla formazione degli Organi, agli indirizzi, ai controlli e alla vigilanza - al punto da costituire elemento del sistema amministrativo facente capo all'Ente territoriale. La personalità giuridica non trasforma l'Azienda speciale in un soggetto privato, ma la configura solo come nuovo centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto dal Comune e con propria autonomia decisionale”*.

Trattasi di un soggetto di diritto a sé stante, indipendente e diverso dall'Ente Locale che lo ha costituito, vale a dire uno strumento per la gestione di un servizio pubblico.

Obbligo di Tesoreria

Segnaliamo che il Dpr. n. 902/86 - *“Approvazione del nuovo Regolamento delle Aziende di servizi dipendenti dagli Enti Locali”* introduceva nuove norme sulle Aziende speciali senza abrogare il Rd. n. 2578/25, anzi richiamandolo in alcuni articoli, tra cui l'art. 48, secondo cui, *“quando ricorrano le condizioni previste dal comma 2 dell'art. 8 del Testo unico approvato con Rd. 15 ottobre 1925, n. 2578, il Servizio di Tesoreria o di cassa dell'Azienda è affidato dalla Commissione amministratrice*



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

ad un istituto di credito o ad un Consorzio di istituti di credito di cui all'art. 5 del Regio-decreto 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni, in base ad apposita convenzione ed a seguito di licitazione o trattativa privata. Fermo restando, per quanto riguarda i pagamenti, l'unicità del rapporto con il Tesoriere o cassiere, l'Azienda può avvalersi per l'esazione dei proventi anche dei servizi di conto corrente postale o di altri istituti bancari diversi da quello cui è affidato il Servizio di Tesoreria o di cassa, salvo l'obbligo di far affluire periodicamente sul conto di quest'ultimo le entrate riscosse".

Aggiungiamo che l'istituzione del "Sistema di Tesoreria unica" è avvenuta con la Legge n. 720/84; con tale provvedimento i tesorieri degli Enti e degli Organismi pubblici di cui alla Tabella A, allegata alla Legge, effettuano per conto degli enti stessi, le operazioni di incasso e pagamento a valere sulle contabilità speciali aperte presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato. Le Aziende speciali non sono espressamente citate nelle Tabelle allegate, indicanti i soggetti destinatari della Legge citata, ma rileviamo che sono citati "Consorzi e associazioni fra regioni, province e comuni" e "Aziende regionalizzate, provincializzate e municipalizzate e aziende e consorzi fra Regioni, Province e Comuni per l'erogazione di servizi pubblici".

Considerato che il Rd. n. 2578/25 risulta attualmente in vigore, che l'art. 48, Dpr. n. 902/86, richiama il citato Rd. e che nell'art. 114, del Dlgs. n. 267/00, non si fa alcun riferimento alla gestione finanziaria dell'Azienda speciale, riteniamo che debbano considerarsi ancora in vigore le norme che impongono alle Aziende speciali di avvalersi obbligatoriamente del Servizio di Tesoreria.

Ciò non toglie che, dal punto di vista amministrativo ed operativo, la gestione degli adempimenti contabili collegati al funzionamento del conto di Tesoreria, sia improntata a principi di semplificazione.

Regime fiscale

Le Aziende speciali adottano la contabilità economico-patrimoniale ed informano la propria 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.

Il bilancio d'esercizio deve essere depositato annualmente, entro il 31 maggio, presso la competente Cciaa; in proposito l'art. 114, comma 5-bis, del Dlgs. n. 267/00, dispone che "le Aziende speciali e le Istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al Registro delle imprese o nel Repertorio delle notizie economico-amministrative della Camera di commercio, industria, artigianato e



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno”. Coordinatamente a quanto sopra, le Aziende speciali hanno anche l’obbligo di iscriversi al Registro imprese (art. 123 Tuel e art. 12 del Dpr. n. 581/95) e di comunicare tutte le variazioni delle informazioni iscritte entro 30 giorni dall’inizio dell’attività o dell’intervenuta variazione.

Relativamente all’aspetto fiscale, si rileva che l’Azienda speciale, avendo una personalità giuridica distinta da quella dell’Ente di appartenenza, ha una soggettività fiscale propria e deve dotarsi autonomamente di Partita Iva.

Le Aziende speciali sono assoggettate ad **Ires** secondo le regole ordinarie previste per le Società di capitali dal Tuir (artt. 76 e seguenti del Dpr. n. 917/86) e chiamate a redigere ed inviare all’Amministrazione finanziaria le Dichiarazioni fiscali in modo autonomo rispetto a quelle del Comune di riferimento. Infatti, le Aziende speciali ricadono, come tutti gli Enti pubblici economici, nella previsione di cui all’art. 73, comma 1, lett. b), del Tuir.

Ai fini **Irap**, ricordiamo che l’Imposta regionale è stata introdotta a decorrere dall’esercizio 1998 e ad essa sono soggetti, ai sensi di quanto riportato nell’art. 3, del Dlgs. n. 446/97, tra gli altri, sia le Società e gli Enti delle lett. a) e b), del comma 1, dell’art. 73 del Tuir, sia gli Enti pubblici e privati non commerciali, tra i quali anche gli Enti territoriali locali ricompresi alla lett. *e-bis*), del comma 1, del citato art. 3, del Decreto Irap.

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile Irap, il disposto normativo distingue 2 gruppi di soggetti passivi:

- le Società e gli Enti, pubblici e privati, di cui alle lett. a) e b), del comma 1, dell’art. 73 del Tuir, che esercitano in via esclusiva o principale un’attività di natura commerciale;
- gli Enti non commerciali, pubblici e privati che, oltre all’attività istituzionale, esercitano o meno anche un’attività di natura commerciale, comunque non in via esclusiva o principale. In tale categoria di soggetti sono compresi, sia gli Enti privati della lett. c), comma 1, art. 73, Tuir, sia le Amministrazioni che gli Enti pubblici dell’art. 74, comma 1, Tuir.

Per i soggetti indicati nel primo gruppo, fra i quali rientrano le Aziende speciali, la determinazione dell’imponibile Irap viene effettuata sulla base del “*metodo contabile*” del “*valore della produzione*”, disciplinato all’art. 5, del Dlgs. n. 446/97.

Ai fini Irap, le Aziende speciali devono osservare gli obblighi documentali e contabili ai quali sono tenuti ai fini delle Imposte sul reddito e sul valore aggiunto.

Riguardo all’**Iva**, l’Azienda speciale deve avere un’autonoma Partita Iva ed adempiere a tutti gli obblighi previsti dal Dpr. n. 633/72 (fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento,



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

dichiarazione, ecc.), con riguardo all'intera attività svolta, assoggettando all'Imposta le prestazioni di servizio e le cessioni di beni poste in essere quale autonomo soggetto d'imposta (Risoluzioni Agenzia Entrate n. 131/E e n. 135/E del 1999).

Nel caso fra le operazioni attive vi siano operazioni esenti, l'Iva sugli acquisti può essere detratta secondo le disposizioni dell'art. 19-bis, del Dpr. n. 633/72; in tal caso occorre valutare se sia anche il caso di optare sia per la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti art. 36-bis, Dpr. n. 633/72), sia per la contabilità iva separata ai sensi dell'art. 36 del Dpr. n. 633/72 con il quale si determina il saldo iva distintamente per ogni attività esercitata.

Infine, facciamo presente che la natura di Ente strumentale delle Aziende speciali è stata sancita anche dal Dlgs. n. 118/11, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti Locali che, nel delineare il perimetro di consolidamento per il bilancio degli Enti con i propri Organismi partecipati, all'art. 11-ter definisce:

"1) Ente strumentale controllato di una Regione o di un Ente Locale di cui all'art. 2 del Dlgs. n. 267/00, l'Azienda o l'Ente, pubblico o privato, nei cui confronti la Regione o l'Ente Locale ha una delle seguenti condizioni:

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'Ente o nell'Azienda;*
- b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli Organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di Settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un Ente o di un'Azienda;*
- c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli Organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di Settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'Ente o dell'Azienda;*
- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;*
- e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con Enti o Aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante;*

2) Ente strumentale partecipato da una Regione o da un Ente Locale di cui all'art. 2 del Dlgs. n. 267/00, l'Azienda o l'Ente, pubblico o privato, nel quale la Regione o l'Ente Locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1".



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

Secondo il Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, Allegato n. 4/4 al Dlgs. n. 118/2011, *“gli enti di cui all’articolo 1, comma 1, del presente decreto, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall’ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate”*.

Pertanto, *“il termine **Gruppo amministrazione pubblica** comprende gli Enti e gli Organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un’Amministrazione pubblica come definito dal presente Decreto”*.

Inoltre, *Arconet* ha chiarito che, gli enti strumentali degli enti territoriali che adottano solo la contabilità economico-patrimoniale, a decorrere dal 2015, sono tenuti alla redazione:

- del budget economico;
- del rendiconto di cassa ai sensi dell’art. 2428, comma 2, del Codice civile;
- del prospetto della tassonomia se sono già soggetti alla rilevazione *Siope*.

Tra gli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale sono comprese anche le aziende municipalizzate e le fondazioni che rispondono ai requisiti di cui all’art. 11-ter del Dlgs. n. 118/11.

In attuazione delle disposizioni di cui all’art. 13 della Legge n. 196/2009 e agli artt. 4 e 18 del Dlgs. n. 118/2011, il 12 maggio 2016 è stato emanato il Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze che ha definito le modalità di trasmissione alla *Bdap* dei bilanci e dei dati contabili delle Regioni, delle Province autonome di Trento e di Bolzano, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali.

Gli enti strumentali degli Enti territoriali in contabilità economico patrimoniale, sono tenuti alla trasmissione del budget economico e del bilancio di esercizio entro 30 giorni dall’approvazione.

Il nuovo Sistema “*Bdap – Bilanci Armonizzati*” nasce dall’esigenza del Ministero dell’Economia e delle Finanze di acquisire i bilanci armonizzati dagli enti, avvalendosi di un formato dati aperto per la rappresentazione dei dati, l’*XBRL (eXtensible Business Reporting Language)*, secondo tassonomie standard che raccolgono le informazioni previste dalla normativa (Dlgs. n. 118/2011 e successive modifiche). Il nuovo sistema sarà predisposto al fine di acquisire le tre diverse tipologie di bilancio (preventivo, rendiconto di gestione e consolidato) in maniera graduale, partendo:

- per gli Enti in contabilità finanziaria, dall’acquisizione del bilancio di previsione 2016- 2018 e del bilancio di previsione 2017-2019, per poi passare all’acquisizione del rendiconto di gestione 2016 ed infine all’acquisizione del bilancio consolidato 2016;



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

- per gli Enti che adottano solo la contabilità economico-patrimoniale, dall'acquisizione del budget 2017, per poi passare all'acquisizione del bilancio di esercizio 2017.

In questa prima fase di attuazione della *Bdap*, nel rispetto di quanto previsto dal Dm. 12 maggio 2016, gli enti in contabilità economico patrimoniale non sono tenuti alla trasmissione del bilancio consolidato, fermo restando l'obbligo di predisporlo ed approvarlo se trattasi di Enti “*capogruppo*”.

Vincoli di finanza pubblica riguardanti le Aziende speciali

L'art. 1, comma 553, della Legge n. 147/2013, ha sostanzialmente previsto che le Aziende speciali e le Istituzioni partecipate dalle Amministrazioni locali che sono censite nell'Elenco Istat concorrono (a decorrere dal 2014) alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica nella seguente maniera: “*perseguendo la sana gestione dei servizi secondo criteri di economicità e di efficienza*”.

Ciò detto, vale precisare che da una lettura unitaria del comma 553 del citato art. 1 si desume che, per raggiungere la menzionata sana gestione dei servizi, gli Organismi partecipati “*de quibus*” sono tenuti a rispettare, se gerenti servizi pubblici locali, “*parametri standard dei costi e dei rendimenti*” previamente individuati, se invece esercenti servizi strumentali, “*parametri standard di riferimento [che] sono costituiti dai prezzi di mercato*”. Le misure di raffronto per le gestioni parallele della prima specie sono “*...costruiti nell'ambito della 'Banca-dati delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 13 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, utilizzando le informazioni disponibili presso le Amministrazioni pubbliche*”.

La “*Legge di stabilità 2014*”, tra le misure sanzionatorie previste quale conseguenza di risultati di esercizio o saldi finanziari negativi, impone, a far data dal 2015, alle Pubbliche Amministrazioni locali (censite nell'elenco Istat) partecipanti in Aziende speciali e Istituzioni, l'allocatione nel proprio bilancio di previsione di un apposito Fondo vincolato di ammontare pari al risultato di esercizio o saldo finanziario negativo non immediatamente ripianato, riproporzionato alla propria quota di partecipazione (art. 1, commi 550, 551 e 552, della Legge n. 147/13).

Rispetto al contenuto dei citati commi, viene in rilievo che gli Enti Locali che hanno costituito Aziende speciali che hanno registrato un risultato di esercizio negativo, devono istituire nel proprio bilancio di previsione un apposito Fondo vincolato di ammontare pari alla perdita non immediatamente ripianata, riproporzionata alla propria quota di partecipazione. Ad essere interessati dalle disposizioni in questione sono gli strumenti di programmazione riferiti ad annualità



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

successive al 2014, in conseguenza dei risultati di gestione degli Organismi partecipati relativi all'anno precedente alla programmazione stessa.

In virtù di quanto sopra asserito, l'Amministrazione locale, subito dopo l'approvazione del Bilancio (riferito all'anno X) dell'Azienda speciale che ha registrato una perdita, deve effettuare una variazione al proprio Bilancio di previsione relativo all'esercizio X + 1 per stanziare le provviste finanziarie per far fronte alla costituzione del Fondo in argomento, a meno che non opti (dopo attenta valutazione) per l'immediato ripiano del risultato di esercizio negativo con versamenti a fondo perduto, avendo in tal caso previamente inserito la previsione di spesa per siffatta operazione¹.

Ciò detto, rileva la circostanza per cui la gestione in perdita dell'Azienda in parola dovrebbe essere conosciuta a priori dall'Ente socio, in virtù del monitoraggio costante sugli Organismi partecipati da attivarsi per dar corso quantomeno al controllo sugli equilibri del proprio bilancio imposto dall'art. 147-*quinquies* del Dlgs. n. 267/00 (Tuel).

I commi 554 e 555 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013, ciascuno secondo una propria scansione temporale, attribuiscono rilevanza (a fini sanzionatori) ai risultati di esercizio negativi conseguiti dalle Aziende speciali e dalle Istituzioni partecipate dalle Amministrazioni locali (censite nell'Elenco Istat) il cui valore della produzione è formato per più dell'80% da componenti positivi di reddito che derivano dalla gestione di affidamenti diretti di servizi.

Tecnicamente, il comma 554 appena citato prevede che, a decorrere dal 2015, i soggetti sopra descritti, qualora registrino 3 risultati di esercizio negativi consecutivi (gli ultimi 3 in ordine di tempo), devono procedere “... *alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli Organi di amministrazione*”.

Per inciso si sottolinea che allo stato di fatto la norma non ha efficacia, dal momento che all'Organo amministrativo delle Aziende speciali può essere corrisposto esclusivamente il rimborso spese e il gettone di presenza in ottemperanza al disposto di cui all'art. 6, comma 2, del Dl. n. 78/10, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122/10.

A quanto sopra, si aggiunga che - sempre a decorrere dal 2015 - l'aver prodotto perdite per 2 esercizi consecutivi viene a rappresentare una “*giusta causa ai fini della revoca degli Amministratori*”.

Ciò detto, mette conto rilevare che, qualora le Amministrazioni locali controllanti approvino preventivamente un piano pluriennale di risanamento nel quale sia prevista la possibilità di

¹



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

conseguire risultati di esercizio negativi, codesti risultati, ai sensi dell'art. 1, comma 554, della "Legge di stabilità 2014", non saranno considerate rilevanti ai fini dell'applicazione delle 2 prefate penalità (riduzione dei compensi e giusta causa di revoca).

Altra disposizione che pone attenzione ai risultati di esercizio negativi prodotti dalle Aziende Speciali e dalle Istituzioni partecipate dalle Amministrazioni locali (censite nell'Elenco Istat) è quella contenuta nel comma 555, la quale prescrive che, a decorrere dall'esercizio 2017, l'aver conseguito risultati di esercizio negativi per 4 dei 5 esercizi precedenti comporta la messa in liquidazione dei prefati Organismi. Laddove se ne ravvisino i presupposti, il Legislatore ha concesso un termine di 6 mesi, decorrente dalla data di approvazione del Bilancio dell'ultimo esercizio, per avviare la procedura di scioglimento. L'eventuale inerzia delle Amministrazioni controllanti comporta responsabilità erariale e la nullità dei successivi atti di gestione.

Obblighi e limitazioni in materia di personale

L'art. 1, comma 560, della Legge n. 147/13 ("Legge di stabilità 2014") ha completamente sostituito il comma 5-bis, sopprimendo il periodo che estendeva alle Aziende speciali e alle Istituzioni la stessa disciplina in tema di vincoli alle assunzioni ed alla spesa di personale prevista per gli Enti Locali di riferimento.

Le modifiche sopra esposte, apportate all'art. 114 del Tuel, si sono accompagnate a quelle introdotte all'art. 18, comma 2-bis, del Dl. n. 112/08, prima dall'art. 1, comma 557 della Legge n. 147/13 ("Legge di stabilità 2014") e poi dall'art. 4, comma 12-bis, del Dl. n. 66/14.

Ad oggi, il comma 2-bis, dell'art. 18 menzionato, prevede che *"le Aziende speciali e le Istituzioni si attengono al principio di riduzione dei costi del personale, attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale. A tal fine l'Ente controllante, con proprio atto di indirizzo, tenuto anche conto delle disposizioni che stabiliscono, a suo carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, definisce, per ciascuno dei soggetti di cui al precedente periodo, specifici criteri e modalità di attuazione del principio di contenimento dei costi del personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera. Le Aziende speciali e le Istituzioni adottano tali indirizzi con propri provvedimenti e, nel caso del contenimento degli oneri contrattuali, gli stessi vengono recepiti in sede di contrattazione di secondo livello. Le Aziende speciali e le Istituzioni che gestiscono Servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex Ipab) e le Farmacie sono escluse dai limiti di cui al precedente periodo, fermo restando l'obbligo di mantenere un livello dei costi del personale coerente rispetto alla*



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

quantità di servizi erogati. Per le Aziende speciali cosiddette multiservizi le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano qualora l'incidenza del fatturato dei servizi esclusi risulti superiore al 50% del totale del valore della produzione".

Come meglio chiarito dalla Corte dei conti, Sezione Emilia-Romagna, con la Deliberazione n. 172/2014, dal raffronto tra la vecchia e la nuova formulazione della norma contenuta nell'art. 18, comma 2-bis, del Dl. n. 112/08, emerge che:

"a) i vincoli alle assunzioni e alle spese di personale previsti per le Amministrazioni di riferimento non sono più immediatamente e direttamente applicabili alle Aziende speciali, Istituzioni e Società a partecipazione pubblica;

b) i predetti Organismi sono tenuti a rispettare il principio di riduzione dei costi del personale, da perseguire attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale;

c) il perseguimento di tale obiettivo viene assicurato mediante l'adozione da parte dell'Amministrazione di riferimento di un proprio atto di indirizzo che definisce, per ciascuno degli Organismi indicati sub a), specifici criteri e modalità di attuazione i cui contenuti vengono recepiti in propri provvedimenti da parte degli stessi soggetti destinatari dell'atto di indirizzo;

d) le Aziende speciali e le Istituzioni che gestiscono Servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali ed alla persona (ex Ipab) e le Farmacie, pur essendo escluse dai predetti limiti, sono comunque tenute a rispettare l'obbligo di mantenere un livello di costi per il personale coerente con la quantità dei servizi erogati".

Da ciò ne consegue che in presenza di "Aziende speciali e (...) Istituzioni che gestiscono Servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex Ipab) e le Farmacie", l'Ente controllante non è tenuto all'emanazione dell'atto di indirizzo contenente criteri e modalità per dar corso alla riduzione del costo del lavoro degli stessi Organismi partecipati. Per questi soggetti ad oggi è previsto soltanto l'obbligo di mantenere un livello dei costi del personale coerente alla quantità di servizi erogati.

Di talché, le entità in parola sono esonerate in relazione agli obblighi di contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di unità lavorative che invece sono posti a carico delle loro consorelle che gestiscono gli altri servizi pubblici locali. Queste ultime, infatti, sono tenute a recepire, con proprio provvedimento interno, il suddetto atto di indirizzo all'uopo emanato dall'Ente Locale di riferimento.

Inoltre, l'art. 3, comma 5, del Dl. n. 90/14, ha contemporaneamente abrogato l'art. 76, comma 7, del Dl. n. 112/08, e disposto che "le Amministrazioni di cui al presente comma coordinano le politiche



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

assunzionali dei soggetti di cui all'art. 18, comma 2-bis, del citato Dl. n. 112/08 al fine di garantire anche per i medesimi soggetti una graduale riduzione della percentuale tra spese di personale e spese correnti, fermo restando quanto previsto dal medesimo art. 18, comma 2-bis, come da ultimo modificato dal comma 5-quinquies del presente articolo”.

Alla luce del suddetto intervento normativo, a seguito dell'abrogazione del comma 7, dell'art. 76, del Dl. n. 112/08, l'Ente non deve più consolidare nella propria spesa di personale anche la quota relativa al personale occupato presso Organismi partecipati (Società, Aziende speciali, Istituzioni), mentre deve coordinare le politiche assunzionali dei suddetti soggetti, affinché gli stessi procedano ad una graduale riduzione della percentuale tra spese di personale e spese correnti.

L'appartenenza dell'Azienda speciale alla categoria degli Enti pubblici economici (Sentenza Corte di Cassazione – Sezioni Unite- 15 dicembre 1997, n. 12654) comporta, oltre all'iscrizione nel Registro delle imprese, l'assoggettabilità alla disciplina di diritto privato per quanto attiene al profilo dell'impresa e per i rapporti di lavoro dei dipendenti (Sentenza Tar Liguria, II, 24 maggio 1995, n. 272). Ne deriva che i contratti collettivi di lavoro non sono necessariamente quelli del Settore pubblico, ma quelli stabiliti dalle parti in riferimento al Settore merceologico di appartenenza.

Analogamente, l'azienda speciale, rivestendo la natura di ente pubblico economico, non è soggetta alla regolamentazione contenuta nel Dlgs. n. 165/01 (Testo Unico del Pubblico Impiego). Da ciò ne consegue che l'Azienda Speciale, a differenza della Asp, non è tenuta alla costituzione del Fondo risorse decentrate ai fini dell'erogazione della produttività, secondo le norme del Ccnl Enti Locali, ma procederà con la contrattazione aziendale di secondo livello.

“Split payment” Iva passivo



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

Il meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” (c.d. “*split payment*”) è stato introdotto dall’art. 1, comma 629, lett. b), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (“*Legge di stabilità 2015*”), con decorrenza 1° gennaio 2015, inserendo nel Dpr. n. 633/72, il nuovo art. 17-ter².

I primi chiarimenti interpretativi circa l’individuazione dell’ambito applicativo, sotto il profilo soggettivo, sono stati individuati dalla Circolare Mef n. 1/E del 9 febbraio 2015. Con essa, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del Dpr. n. 633/72 effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, e che in particolare la disciplina riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli effettuati in ambito non commerciale - ossia nella veste istituzionale - che quelli effettuati nell’esercizio di attività d’impresa.

Con la circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 l’Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni operative circa il funzionamento della disciplina dello “*split payment*”.

In particolare, dal 1° gennaio 2018, tutte le Aziende speciali e le Aziende pubbliche di servizi alla persona sono riconducibili nell’ambito soggettivo della “*scissione dei pagamenti*”, ancorché non siano tra le P.A. destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria. È il caso di segnalare che l’estensione della disciplina sullo split payment anche alle aziende speciali risolve, peraltro, taluni dubbi circa la delimitazione della platea dei soggetti pubblici tenuti alla scissione dei pagamenti. Invero, le aziende speciali di cui al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e le aziende pubbliche di servizi alla persona di cui alla legge n. 328 del 2000 e al d.lgs. n. 207 del 2001, nel sistema vigente dal 1° luglio al 31 dicembre 2017, erano ricondotte nell’ambito soggettivo della scissione dei pagamenti soltanto se espressamente individuate nell’elenco Istat e, pertanto, risultavano essere anche destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria di cui all’articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Pertanto, anche le Aziende speciali sono soggette alla disciplina dello “*split payment*”.

Procedure per il pagamento delle fatture: verifica posizione fornitori presso “*aquistinretepa*”

²Art. 17-ter, comma 1, Dpr. n. 633/1972: “Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli Enti pubblici territoriali e dei Consorzi tra essi costituiti ai sensi dell’art. 31 del Tuel, delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli Istituti universitari, delle Aziende sanitarie locali, degli Enti ospedalieri, degli Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli Enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d’imposta ai sensi delle disposizioni in materia di Imposta sul valore aggiunto, l’Imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze”.



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

L'art. 48-bis, comma 1, Dpr. n. 602/73 – “*Disposizioni sui pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni*” – prevede che “(....) le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e le Società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 10.000 Euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'Agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. (....)”.

Il Decreto Mef 18 gennaio 2008, n. 40 – “*Modalità di attuazione dell'art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni*”, all'art. 1 definisce:

“- *soggetti pubblici: le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e le Società a totale partecipazione pubblica;*

- *beneficiario: il destinatario di un pagamento, a qualunque titolo, di una somma superiore a Euro 10.000 da effettuarsi da parte dei soggetti pubblici;*

- *Agenti della riscossione: Equitalia Spa e le Società dalla stessa partecipate, ai sensi dell'art. 3, comma 7, del Dl. n. 203/05, (....)”*. L'art. 6 del medesimo Decreto prevedeva che con Regolamento Mef doveva essere dettata la disciplina integrativa per consentire l'attuazione dell'art. 48-bis, comma 1, del Dpr. n. 602/73, anche nei confronti delle Società a prevalente partecipazione pubblica.

La successiva Circolare Mef 29 luglio 2008, n. 22, ha da subito specificato che, sulla base di quanto disposto dal Regolamento (il citato Decreto Mef n. 40/08), “le Società tenute a dare applicazione alla disciplina in discorso sono esclusivamente quelle a totale partecipazione pubblica diretta. Invero, l'esclusione dal novero dei soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), del Regolamento, delle Società indirettamente partecipate dallo Stato appare rispettosa di una corretta lettura dell'art. 48-bis, che fa genericamente riferimento alle Società a totale partecipazione pubblica, senza nulla specificare in ordine alle partecipazioni indirette. Infatti, il Legislatore, laddove ha voluto espressamente includere le partecipazioni indirette nell'ambito di applicazione delle disposizioni introdotte nell'ordinamento, si è pronunciato in modo esplicito e chiaro (ad esempio: art. 1 del Dl. n. 351/01, convertito con modificazioni dalla Legge n. 410/01, e, con



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

referimento alle Società partecipate da Enti Locali, art. 1, comma 729, della Legge n. 296/06 – Finanziaria 2007)”.

Da ultimo, la Circolare Mef 21 marzo 2018, n. 13, ha chiarito che *“tutte le amministrazioni pubbliche, statali o meno, e gli enti pubblici, anche economici, siano tenuti a dare seguito e rispettare la disciplina recata dall’art. 48-bis del Dpr. n. 602/1973 e dal relativo regolamento di attuazione adottato con il Dm. n. 40/2008. Siffatta conclusione permette, altresì, di sciogliere i dubbi profilati nei confronti delle Aziende speciali, anche consortili, e delle altre Aziende pubbliche in considerazione della loro riconducibilità nell’ambito degli Enti pubblici (Consiglio di Stato, Sezione IV, Sentenza n. 820 del 20 febbraio 2014; Autorità nazionale Anticorruzione-Anac, orientamento n. 15/2015/AC del 30 aprile 2015), indipendentemente dal fatto che le stesse siano qualificate come enti pubblici economici o meno, rientrando egualmente nell’obbligo di effettuare, ricorrendone gli altri presupposti, la verifica contemplata dall’art. 48-bis del Dpr. n. 602/1973”*.

Pertanto, anche le Aziende speciali, in quanto Enti pubblici economici, sono tenute ad effettuare le verifiche di cui all’art. 48-bis citato.

Procedure per il pagamento fatture: Durc

Attualmente la disciplina del Durc è regolata da diversi provvedimenti legislativi (Dl. n. 210/2002; Legge n. 266/2002, Dlgs. n. 276/2003; Dlgs. n. 81/2008; Legge n. 98/2013; art.4 Dl. n. 34/2014; Dlgs. n. 36/2023, etc.) e, in particolar modo, dal Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 30 gennaio 2015, in forza del quale è stata riformata la relativa disciplina regolamentare e introdotta la procedura telematica di rilascio on line del Durc.

I soggetti tenuti all’applicazione del Codice dei contratti pubblici devono verificare che i contraenti siano in regola con i requisiti di cui agli artt. 94 e 95 del Dlgs. n. 36/2023.

In particolare, il comma 6 dell’art. 94 citato prevede che debba essere verificata la regolarità del versamento dei contributi previdenziali.

L’art. 31, comma 4, del Dl. n. 69/2013 convertito con Legge n. 98/2013 specifica in quali altre fasi deve essere richiesto il Documento unico di regolarità contributiva (oltre a quella dell’affidamento come sopra indicata) indicando in particolare:

- il pagamento degli stati di avanzamento dei lavori o delle prestazioni relative a servizi e forniture;
- il certificato di collaudo, il certificato di regolare esecuzione, il certificato di verifica di conformità, l’attestazione di regolare esecuzione, e il pagamento del saldo finale.



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

In caso di Durc irregolare, dovrà essere attivata la procedura di intervento sostitutivo, come espressamente previsto dall'art. 11, comma 6, del Dlgs. n. 36/2023.

In virtù di tale assunto, anche le aziende speciali, in quanto tenute all'applicazione del "*Codice dei contratti*", sono tenute all'acquisizione diretta del Durc per le finalità indicate.

Tracciabilità flussi finanziari (Cig)

Dal 7 settembre 2010 è in vigore la Legge n. 136/2010, rubricata "*Piano straordinario contro le mafie, nonché delega al Governo in materia di normativa antimafia*" e ridefinita in gergo giornalistico "*Legge Antimafia*", la quale impone la tracciabilità di tutti i flussi finanziari relativi a commesse pubbliche, con lo scopo di contrastare le infiltrazioni mafiose negli appalti. Infatti, da tale data tutti i movimenti finanziari, sia in entrata che in uscita, relativi a commesse e finanziamenti pubblici, dovranno essere gestiti tramite conti correnti cosiddetti "*dedicati*".

Più nel dettaglio, il comma 1, dell'art. 3, della Legge n. 136/2010, prevede che, "*per assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali, gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accesi presso Banche o presso la Società Poste italiane Spa, dedicati, anche non in via esclusiva, fermo restando quanto previsto dal comma 5, alle commesse pubbliche. Tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti di cui al primo periodo devono essere registrati sui conti correnti dedicati e, salvo quanto previsto al comma 3, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni*".

Lo scopo della norma è quello di garantire la completa trasparenza in merito all'impiego di capitali a carico della finanza pubblica, tramite la tracciabilità di tutti i passaggi relativi all'utilizzo di dette somme.

Sotto l'aspetto oggettivo, i pagamenti da ricomprendere nel perimetro della norma sono quelli relativi a corrispettivi riconosciuti dalle "*stazioni appaltanti*" a seguito di esecuzione di contratti per lavori, servizi o forniture pubblici.

Conseguentemente, l'art. 3 della Legge n. 136/2010, si applica a tutte le stazioni appaltanti, come definite dal nuovo Codice dei contratti Dlgs. n. 36/2023.



Comune di Vittoria
Direzione Politiche finanziarie e Bilancio

In virtù di tale assunto, qualora le aziende speciali siano tenute all'applicazione del codice dei contratti, saranno tenute anche all'applicazione delle disposizioni in materia di tracciabilità dei flussi finanziari e, quindi, soggette all'obbligo di indicare negli strumenti di pagamento relativi ad ogni transazione, effettuata dalla stazione appaltante e dagli altri soggetti tenuti al rispetto di tale obbligo, il codice identificativo di gara (Cig), attribuito dall'Autorità su richiesta della stazione appaltante e, qualora sia obbligatorio ai sensi dell'art. 11, della Legge n. 3/03, il Codice unico di progetto (Cup).

Normativa in materia di prevenzione della corruzione e Trasparenza da parte delle Aziende speciali

In tema di trasparenza, l'art. 2-bis del Dlgs. n. 33/2013 disciplina l'ambito di applicazione delle disposizioni dell'intero Decreto in materia di Trasparenza.

In particolare, il comma 2 della disposizione prevede che *“la medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica anche, in quanto compatibile: .. a) agli Enti pubblici economici e agli Ordini professionali”*.

Mentre, con riferimento alle misure di prevenzione della corruzione diverse dalla Trasparenza, l'art. 41 del Dlgs. n. 97/2016, aggiungendo il comma 2-bis all'art. 1 della Legge n. 190/2012, prevede che tanto le Pubbliche Amministrazioni quanto gli *“altri soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, del d.lgs. n. 33 del 2013”* siano destinatari delle indicazioni contenute nel *“PnA”* (del quale è la legge stessa a definire la natura di atto di indirizzo), ma secondo un regime differenziato: mentre le prime sono tenute ad adottare un vero e proprio *“Ptpc”*, i secondi devono adottare *“misure integrative di quelle adottate ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231”*.

Pertanto, come riportato anche nelle Linee-guida Anac approvate con la Delibera n. 1134/2017 (*“Nuove Linee guida per l'attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza da parte delle Società e degli Enti di diritto privato controllati e partecipati dalle Pubbliche Amministrazioni e degli Enti pubblici economici”*), le Aziende speciali, in quanto enti pubblici economici, considerato il peculiare rapporto di controllo con le Amministrazioni di appartenenza, sono tenute ad applicare la normativa in materia di Anticorruzione e Trasparenza, come sopra indicato.