All. 1)

Media Gestum Consulting Srl

COMUNE DI ARCISATE

Studio di prefattibilità per la trasformazione della società FARMACIA COMUNALE DI ARCISATE S.R.L. in azienda speciale e assegnazione dei servizi di educativi, culturali e sportivi

Rimini, il 28 aprile 2016

INDICE

1 Il modello di gestione in essere delle farmacie del Comune di Arcisate 3

2 Il modello di gestione in essere dei servizi educativi, culturali, sportivi e socio-assistenziali 4

3 Il percorso di trasformazione da società ad azienda speciale: aspetti di procedura validati dalla Corte dei Conti sezione autonomie 5

4 Trasformazione da società in azienda speciale: la prosecuzione senza soluzione di continuità nei rapporti giuridici 8

5 Le caratteristiche salienti dell'azienda speciale 8

5.1 Caratteri dell'azienda speciale previsti per legge 10

5.2 I servizi che possono essere svolti dall'azienda speciale 13

5.3 L'affidamento dei servizi all'azienda speciale connatura l'in house provviding 14

5.4 Peculiarità della gestione dei servizi soicio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex IPAB) e farmacie comunali, a mezzo azienda speciale 14

5.5 La fiscalità delle aziende speciali 16

5.6 Il trattamento tributario delle prestazioni rese dall'azienda speciale a favore dell'ente socio 17

5.7 Lo status giuridico del personale 19

5.8 La procedura per la prosecuzione dei rapporti di lavoro verso l'azienda speciale 23

5.9 Il personale nelle aziende speciali con attività prevalentemente istituzionale: isolata posizione del TAR Lombardia 24

5.10 Il ruolo del revisore del Comune 25

5.11 Il regime contabile dell'azienda speciale 26

6 Linee Guida per il Piano Programma 26

1 IL MODELLO DI GESTIONE IN ESSERE DELLE FARMACIE DEL COMUNE DI ARCISATE

Le farmacie del Comune di Arcisate sono ad oggi gestite attraverso una società di capitali a responsabilità limitata denominata "Farmacia Comunale di Arcisate S.r.l.", conformemente alle disposizioni di legge.

La disciplina delle modalità di gestione delle farmacie comunali, di fatti, è contenuta nell'articolo 9 della L 475/1968 ed individua le seguenti forme:

a) in economica;
b) a mezzo di azienda speciale;
c) a mezzo di consorzi tra comuni per la gestione delle farmacie di cui sono unici titolari;
d) a mezzo di società di capitali costituite tra il Comune e i farmacisti che, al momento della costituzione della società, prestino servizio presso farmacie di cui il Comune abbia la titolarità.

La giurisprudenza non è sempre stata concorde sulla tassatività dell'elenco delle forme di gestione delle farmacie comunali definito dall'articolo 9 della L. 475/1968. Tale approccio "oscillante" è dovuto essenzialmente alla questione inerente il rapporto tra la disciplina generale sui servizi pubblici locali e la disciplina di settore in materia di gestione delle farmacie comunali. Da un lato la giurisprudenza ha sostenuto che le uniche forme possibili di gestione delle Farmacie in mano pubblica siano quelle previste dall'articolo 9 della L. 475/1968 (parere Corte dei Conti sez Regionale di Controllo per la Lombardia del 3 febbraio 2011, TAR Piemonte n. 767/2013), dall'altro invece la giurisprudenza ha ammesso modelli di gestione non previsti dall'art 9 menzionato ma certamente coerenti con i principi generali vigenti in ambito comunitario tra i quali figura anche l'affidamento dell'intera gestione della farmacia municipale a privati, individuati mediante forme di evidenza pubblica, attraverso lo strumento della concessione (parere Corte dei Conti, sez regionale di Controllo per la Regione Lombardia n 489 del 26.9.2011, TAR Sicilia Catania sez IV n 1598/2011). Come ha osservato la Corte dei Conti Lombardia 489/2011 l'ordinamento nazionale prevede ulteriori forme di gestione delle farmacie rispetto a quelle indicate nell'art 9. Basti pensare all'art 12 c. 1 della L. 498/1992 che ha introdotto la possibilità di costituzione di apposite società per azioni, senza il vincolo della proprietà maggioritaria pubblica. Tale approccio, oggi maggioritario e condivisibile, ritiene quindi non tassativo l'elenco delle modalità di gestione di cui all'articolo 9 considerando pertanto estendibile la disciplina in materia di affidamento di servizi pubblici locali salvo la coerenza con i requisiti del soggetto privato previsti dall'articolo 7 del D.Lgs 362/1991. A sostegno di tale tesi si può anche richiamare il recente Consiglio di Stato Sez III nella sentenza 5389 del 31/10/2014 in cui viene affermata *"la reviviscenza del quadro precettivo derivante dagli artt. 113,113 bis, 115 e 116 del D.Lgs 267 del 2000 e successive modificazioni ed integrazioni, né prevedono un regime di specificità per la gestione in forma societaria del servizio di vendita di prodotti farmaceutici."* Viene pertanto anche ammesso, come sostenuto dalla stessa AVCP nella deliberazione n 15/2014, che i comuni possono, a seguito di procedura ad evidenza pubblica, affidare la gestione delle farmacie comunali in concessione a terzi, in applicazione dell'articolo 30 del Codice dei Contratti.

2 IL MODELLO DI GESTIONE IN ESSERE DEI SERVIZI EDUCATIVI, CULTURALI, SPORTIVI E SOCIO-ASSISTENZIALI

I servizi educativi, culturali, sportivi e socio-assistenziali sono attualmente gestiti attraverso l'istituzione per la gestione dei servizi alla persona del Comune di Arcisate denominata "A. Parmiani" che è un organismo strumentale dell'Amministrazione Comunale, dotato di sola autonomia gestionale. In particolare, come recita lo statuto, le finalità dell'istituzione sono le seguenti:

"1. L'Istituzione ha come proprio fine la gestione dei seguenti servizi:

- *socio educativi;*
- *socio assistenziali;*
- *culturali, ricreativi sportivi e del tempo libero svolti in regime di servizio senza rilevanza economica .*

In conseguenza di quanto sopra precisato l'Istituto non ha una propria personalità giuridica ma solo autonomia gestionale.

2. L'Istituzione in particolare dovrà:

a) *gestire, promuovere e curare le attività inerenti al diritto allo studio ed in particolare le attività dei corsi scolastici e parascolastici, del trasporto degli alunni nonché le attività di ristoro e mensa;*
b) *curare i rapporti con gli istituti scolastici pubblici e privati anche attraverso apposite convenzioni;*
c) *organizzare attività didattiche e divulgative anche in collaborazione con istituti di istruzione;*
d) *gestire, promuovere e curare le attività relative ai servizi sociali;*
e) *gestire le attività che, con l'organizzazione di risorse umane e materiali, assicurano la fruizione dei beni culturali ed ambientali concorrendo al perseguimento delle finalità di tutela e valorizzazione;*
f) *gestire la Biblioteca Comunale;*
g) *promuovere tutte le attività dirette a suscitare ed a sostenere le iniziative culturali; h) organizzare eventi culturali;*
i) *promuovere e diffondere la cultura dello Sport, anche attraverso una stretta collaborazione con il mondo dell'Associazionismo locale;*
j) *gestire gli impianti sportivi;*
k) *promuovere e coordinare eventi sportivi;*
l) *promuovere, gestire e curare corsi ed interventi tesi alla valorizzazione del tempo libero;*
m) *coordinare le diverse iniziative in atto sul territorio al fine di ottimizzarne le sinergie ed i punti di contatto, costituendosi quale punto di riferimento per il Comune;*
n) *ogni altra iniziativa ritenuta utile e opportuna e all'uopo indicata dal comune;*
o) *adoperarsi onde reperire, individuare e segnalare possibili fonti di finanziamento od agevolazione, per i campi di intervento teste' delineati, presso operatori privati o pubblici, con particolare riferimento a Provincia, Regione, Stato e Comunita' Europea;*

p) *coordinare la comunicazione delle attività ed iniziative promosse dal Comune e dalle Associazioni locali al fine di far conoscere il territorio di Arcisate sul circuito nazionale ed europeo".*

3 IL PERCORSO DI TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ AD AZIENDA SPECIALE: ASPETTI DI PROCEDURA VALIDATI DALLA CORTE DEI CONTI SEZIONE AUTONOMIE

Il percorso di riorganizzazione, individuato dalla delibera di giunta comunale n. 227/2015 avente ad oggetto il piano di riordino delle società e degli organismi partecipati del Comune di Arcisate, prevede la trasformazione eterogenea della società Farmacia Comunale di Arcisate S.r.l. in Azienda Speciale. Mediante tale operazione si realizza pertanto la trasformazione di una società di capitali in un ente pubblico economico, strumentale all'ente locale e dotato di autonoma personalità giuridica.

La trasformazione eterogenea di una società di capitali che gestisce un servizio pubblico in azienda speciale deve osservare tanto la normativa pubblicistica quanto quella privatistica, quest'ultima contenuta negli articoli da 2498 a 2500-bis C.c., riportanti la disciplina generale dell'istituto della trasformazione, e nell'art. 2500-septies C.c., riportante la parte speciale dedicata alla trasformazione eterogenea da società di capitali.

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nel codice civile, è necessario tenere presente che la procedura di trasformazione della società Farmacia Comunale di Arcisate S.r.l. in azienda speciale dovrà osservare i seguenti obblighi normativi:

- Preliminarmente, per effetto del rinvio all'art. 2500-sexies C.c. ad opera dell'art. 2500-septies C.c., sarà necessario redigere, a cura degli amministratori, una relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione. Copia della relazione deve restare depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione; i soci hanno diritto di prenderne visione e di ottenerne gratuitamente copia. La relazione suddetta può essere oggetto di rinuncia espressa da parte dei soci[1], come nel caso di specie in quanto il presente documento illustra ampiamente al socio le particolarità dell'operazione di trasformazione;

[1] **Consiglio Notarile di Milano Massima 81. Rinuncia alla relazione degli amministratori nella trasformazione di società di capitali (artt. 2500-sexies e 2500-septies c.c.)**
In caso di trasformazione di società di capitali in società di persone (art. 2500-sexies c.c.) o di trasformazione eterogenea da società di capitali (art. 2500-septies c.c.), gli amministratori possono essere esonerati, espressamente o anche implicitamente, dall'obbligo di redigere la relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione come anche dal deposito della relazione presso la sede sociale con il consenso unanime dei soci, i quali possono altresì rinunciare al termine di deposito della relazione stessa presso la sede sociale.
MOTIVAZIONE
L'art. 2500-sexies c.c. ha introdotto, nel caso di trasformazione di società di capitali in società di persone (cd. trasformazione "regressiva"), l'obbligo degli amministratori di "predisporre una relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione", imponendo altresì che detta relazione debba "restare depositata presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione", in modo che i soci possano "prenderne visione" ed "ottenerne gratuitamente copia". La Relazione al d.lgs. 6/2003 precisa che la prescrizione è stata introdot¬ta affinché "i soci possano avere piena contezza dell'operazione, anche nelle sue ragioni tecniche, in modo da poter deliberare con maggiore ponderazione ed eventualmente decidere di recedere"; sembra inoltre evidente che l'obbligo si connetta alla presa di posizione del legislatore della riforma sulla dibattuta questione dell'adottabilità a maggioranza della delibera di trasformazione regressiva, questione risolta esplicitamente dall'art. 2500-sexies c.c. in senso positivo, fermo restando il diritto di recesso per coloro che non abbiano consentito alla

- La delibera di trasformazione deve poi essere approvata con il voto favorevole dei 2/3 degli aventi diritto e comunque con il consenso dei soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata.
- L'operazione avrà efficacia giuridica decorso il termine di 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti per l'ente nato dalla trasformazione (iscrizione nel registro delle imprese), a meno che non vi sia il consenso dei creditori o il pagamento di quelli che non hanno dato il consenso. Nel suddetto termine i creditori possono fare opposizione.

Per quanto riguarda invece la normativa pubblicistica si osserva che la decisione di costituire un'azienda speciale è di esclusiva competenza del Consiglio Comunale che con apposita delibera deve approvare:

- Lo statuto dell'azienda speciale;
- I servizi affidati e, pertanto, il contratto di affidamento dei servizi;
- Il piano programma con l'indicazione dei mezzi attraverso i quali intende far fronte alle spese da sostenere

Il Sindaco nominerà inoltre il Consiglio di Amministrazione dell'azienda speciale, nonché l'organo di controllo interno che può essere anche monocratico e ricoprire anche la funzione di revisione finanziaria dell'ente locale.

La delibera di Consiglio Comunale avente ad oggetto la costituzione dell'azienda speciale deve inoltre conferire al Sindaco del Comune i poteri per partecipare e votare favorevolmente alla delibera straordinaria di trasformazione della società Farmacia Comunale di Arcisate S.r.l. in azienda speciale, che dovrà avvenire mediante verbalizzazione del notaio e successivo deposito ed iscrizione presso il registro delle imprese.

---

delibera stessa. L'interesse tutelato dall'ordinamento attraverso l'introduzione dell'obbligo di redazione e deposito della relazione illustrativa dell'operazione di trasformazione è quindi esclusivamente quello dei singoli soci in quanto coinvolti in un procedimento che si pone in controtendenza rispetto alla direzione evolutiva, dal tipo più semplice al tipo più complesso, favorita dalla legge, come dimostrato dal fatto che nessuna relazione è imposta nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali. La conferma che l'interesse tutelato sia esclusivamente quello dei soci rinviene sia dal contenuto della relazione sia dagli obblighi pubblicitari connessi. Dal primo punto di vista, la norma fa riferimento a "motivazioni" ed "effetti" della trasformazione regressiva, elementi di evidente interesse per i soci, implicando la trasformazione un radicale mutamento del regime di responsabilità ed organizzativo della società. Dal secondo punto di vista, l'accesso alla relazione è consentito esclusivamente ai soci attraverso le classiche forme di pubblicità interna (deposito presso la sede sociale e diritto di visionare e ricevere copia del documento) mentre non è prevista nessuna forma di conoscibilità all'esterno. Tenuto conto di ciò, e cioè del fatto che l'interesse tutelato è esclusivamente quello dei soci, è legittimo che tutti soci (ovvero, più esattamente, tutti gli aventi diritto al voto) rinuncino a ricevere l'informativa imposta dalla norma citata, esonerando gli amministratori dall'obbligo di redigere la relazione illustrativa, ovvero rinuncino al termine di deposito che la legge impone a loro favore per l'esame della relazione. La rinuncia è implicita qualora la delibera venga adottata all'unanimità col voto favorevole di tutti gli aventi diritto al voto. A simili conclusioni, sia in via interpretativa sia per espressa previsione di legge (art. 2506-ter, comma 4, c.c.) si è giunti anche per fattispecie analoghe, quali quelle disciplinate nei procedimenti di fusione e scissione, che impongono all'organo amministrativo la redazione ed il deposito presso la sede sociale di relazioni illustrative a tutela dell'interesse dei soci, ad essere edotti esaustiva-mente circa l'operazione che sono chiamati a deliberare. L'art. 2500-septies c.c. prevede poi l'applicazione alla trasformazione eterogenea da società di capitali dell'intero art. 2500-sexies c.c. "in quanto compatibile", sicuramente introducendo anche per tale tipo di trasformazione l'obbligo di redazione della relazione degli amministratori. Non pare peraltro che nella trasformazione eterogenea la relazione assuma una funzione diversa da quella svolta nella trasformazione regressiva, dovendo quindi giungersi alle medesime conclusioni circa la sua rinunciabilità da parte di tutti i soci.

Successivamente alla costituzione dell'azienda speciale, il Consiglio Comunale periodicamente deve approvare gli atti fondamentali dell'azienda speciale, ovvero:

a) Il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale;
b) Il budget economico almeno triennale;
c) Il bilancio di esercizio;
d) Il piano degli indicatori di bilancio.

In merito all'ammissibilità o meno dell'operazione di trasformazione di società di capitali in azienda speciale per effetto di un'applicazione estensiva dell'istituto della trasformazione eterogenea contenuto nell'art. 2500-septies c.c., le pronunce giurisprudenziali non sono state univoche, bensì caratterizzate da un ampio dibattito che ha visto contrapporsi numerose sezioni regionali di controllo e che è stato positivamente risolto dalla deliberazione 2/2014 della Corte dei Conti, sezione delle Autonomie. Quest'ultima ha di fatto chiarito che, alla luce del fatto che anche l'azienda speciale, così come la società di capitali, è dotata di un patrimonio separato a garanzia di terzi e creditori e considerati inoltre i recenti vincoli introdotti dal legislatore alle aziende speciali, quest'istituto è sempre più assimilabile alle società di capitali. La sezione delle autonomie ha pertanto ammesso l'ipotesi di trasformazione di una società di capitali in azienda speciale.

In particolare, la sopra citata pronuncia afferma che: "*L'azienda speciale che risulterebbe dalla trasformazione della società per azioni a totale partecipazione pubblica è dotata di un patrimonio separato a garanzia dei terzi e dei creditori, fermo restando che, sia nell'organismo di partenza che in quello di arrivo, esistono i necessari raccordi con gli enti pubblici di riferimento. Da un lato, sussiste una società per azioni interamente partecipata da enti territoriali, presumibilmente dotata delle caratteristiche dell'in house providing, e, quindi, da intendersi come una longa manus degli enti soci (cfr. C. cost. 20 marzo 2013, n. 46); dall'altro, un'azienda speciale consortile di diritto pubblico, come tale inserita nel sistema amministrativo dell'ente locale. La conclusione che si potrebbe trarre è nel senso della compatibilità della prospettata operazione, alla luce dell'interpretazione sistematica delle disposizioni di cui all'art. 2500-septies c.c e, in particolare, del principio di continuità (art. 2498 c.c.) applicabile a tutte le ipotesi di trasformazione societaria tenuto conto della natura degli organismi oggetto di trasformazione*". La corte dei conti sottolinea, infine, la necessità che siffatta operazione di trasformazione sia corredata da un'*attività di revisione economica-patrimoniale (due diligence) della società trasformanda a garanzia dei terzi e dell'ente che istituisce l'azienda speciale.*

***

Infine, un breve cenno meritano gli aspetti fiscali della prospettata operazione. Ai fini delle imposte sul reddito, l'art. 170 comma 1 del TUIR sancisce la neutralità fiscale dell'operazione che deve però avvenire in perfetta continuità dei rapporti giuridici sottostanti. Ne consegue quindi che l'operazione non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento. E' inoltre ammessa la compensazione di eventuali perdite pregresse per l'ente risultante dalla trasformazione. Sul punto occorre tuttavia segnalare che l'art. 171 del TUIR sancisce un'eccezione a tale principio di neutralità fiscale affermando che nel caso di trasformazioni eterogenee di società soggette ad imposta sul reddito delle società in ente non commerciale, i beni della società si considerano

realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso. Pertanto, per le trasformazioni eterogenee *"la neutralità è limitata ai casi in cui l'operazione non influisce sul vincolo di destinazione dei beni dell'ente attraverso la variazione dell'attività, estinguendone o costituendone in tutto o in parte la destinazione aziendale"* (F. Cicognani, Profili tributari delle trasformazioni di società ed enti, pag. 213). Tuttavia, nel caso di specie non si ritiene applicabile tale norma in quanto l'ente risultante dalla trasformazione non sarà un ente non commerciale, bensì un ente commerciale[2], alla luce del fatto che l'attività prevalentemente esercitata, ovvero l'attività di gestione delle farmacie, è un'attività commerciale. L'operazione di trasformazione in azienda speciale sarà quindi caratterizzata da neutralità fiscale ai fini delle imposte dirette.

Per quanto riguarda invece l'assoggettamento o meno ad IVA, si segnala che l'operazione di trasformazione non rientra nel campo di applicazione IVA in quanto non sussiste il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta. L'art. 2, comma 3 del D.p.r. 633/1972 afferma infatti che non sono considerate cessioni di beni "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti. Infine, per quanto riguarda l'imposta di registro, tale tributo va assolto in misura fissa ai sensi dell'art. 4, Parte I, lett. c) della Tariffa del D.p.r. 131/1986 in quanto la trasformazione non comporta l'estinzione il soggetto trasformando ma muta unicamente l'organizzazione societaria già esistente.

4 TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ IN AZIENDA SPECIALE: LA PROSECUZIONE SENZA SOLUZIONE DI CONTINUITÀ NEI RAPPORTI GIURIDICI

L'art. 2498 C.c. sancisce il principio di continuità nei rapporti giuridici stabilendo che *"con la trasformazione l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione"*. Tale disposizione si ritiene applicabile anche nei casi di trasformazione eterogenea, come sostenuto dalla Massima n. 20/2004 del Consiglio Notarile di Milano. Del medesimo avviso è la sopra citata deliberazione della Corte dei Conti, sezione autonomie, n. 2/2014 che afferma che il principio di continuità è applicabile a tutte le ipotesi di trasformazione societaria, tenuto conto della natura degli organismi oggetto di trasformazione.

5 LE CARATTERISTICHE SALIENTI DELL'AZIENDA SPECIALE

Le caratteristiche salienti dell'azienda speciale, dettate dall'art. 114 del D.Lgs. 267/200 "Testo unico degli Enti Locali", sono le seguenti:

[2] In merito alla qualificazione o meno dell'ente risultante dalla trasformazione come ente commerciale, si segnala che se l'ente non esercita attività commerciale o se quelle eventualmente esercitate non sono prevalenti rispetto a quelle svolte in via principale per l'attuazione delle finalità istituzionali, esso è qualificato fiscalmente come non commerciale e la base imponibile non viene determinata secondo la disciplina del reddito d'impresa prevista per le società commerciali di capitali e per gli enti commerciali dagli art. 81 e ss. Del TUIR ma da quella prevista negli art. 143 e ss. (cfr F. Cicognani, Profili tributari delle trasformazioni di società ed enti)

- ***Strumentalità***: la qualificazione, ad opera del suddetto articolo di legge, dell'azienda speciale quale ente strumentale dell'Ente Locale rivela l'esistenza di un collegamento inscindibile tra l'azienda e il Comune. Il principio di strumentalità dell'attività di gestione deve essere inteso come identificazione dello scopo sociale nella cura degli interessi della comunità locale, perseguibili attraverso l'attività di gestione funzionalmente svolta dall'azienda nei settori dei servizi pubblici per i quali la stessa è stata costituita (*Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza n. 4586/2001*). L'Ente Locale "si serve" dell'azienda per lo svolgimento di un servizio e, quindi, per soddisfare un'esigenza della collettività. La strumentalità dell'azienda il regime normativo vigente in materia pretendono, in definitiva, un collegamento molto saldo, seppur di natura "funzionale", tra l'attività dell'azienda e le esigenze della collettività stanziata sul territorio dell'ente che l'ha costituita. I vincoli che legano l'azienda al comune sono pertanto molto stretti, sia sul piano della formazione degli organi, che su quella degli indirizzi, dei controlli e della vigilanza, tanto da farla ritenere *"elemento del sistema amministrativo facente capo allo stesso Ente territoriale"* (*Corte Cost., sentenza n. 28/1996*).
- ***Personalità giuridica***: l'attribuzione della personalità giuridica, ai sensi del citato art. 114 del TUEL, rende l'azienda un soggetto a sé stante rispetto all'Ente Locale di riferimento, che l'ha costituita. L'azienda dunque non è più un organo dell'Ente Locale a legittimazione separata, come invece era l'azienda municipalizzata prevista dal R.D. n. 2578/1925. L'attribuzione della personalità giuridica però non ha mutato la natura pubblica e non ha trasformato l'azienda in un soggetto privato, ma l'ha solo configurata come un nuovo centro di imputazione di situazioni e rapporti giuridici, distinto dal Comune, caratterizzato pertanto da una propria autonomia decisionale. Tale riconoscimento ha reso necessario che l'azienda speciale effettui autonome scelte di tipo imprenditoriale e organizzative, connesse ai fattori della produzione, secondo modelli propri dell'impresa privata, compatibilmente però con i fini sociali dell'ente titolare, per il conseguimento di un maggiore grado di efficacia, efficienza e economicità del servizio. L'azienda è soggetto istituzionalmente dipendente dall'Ente Locale ed è legata a questo da stretti vincoli (sul piano della formazione degli organi, degli indirizzi, dei controlli e della vigilanza), al punto da farla ritenere un elemento del sistema amministrativo facente capo allo stesso ente territoriale, ovvero, pur con l'accentuata autonomia derivante dall'attribuzione della personalità giuridica, anche parte dell'apparato amministrativo del Comune (*Cons. Stato, Sez. V, sentenza n. 4850/2000; sentenza n. 2735/2000; sentenza n. 4586/2001; Corte Cost., sentenza n. 28/1996*). Il riconoscimento della personalità giuridica determina per l'azienda, oltre all'iscrizione nel registro delle imprese, alla sua assoggettabilità al regime fiscale proprio delle aziende private (*Cons. Stato, Sez. III, sentenza 18 maggio 1993, n. 405*) e alla disciplina di diritto privato, per quanto attiene al profilo dell'impresa e per i rapporti di lavoro dei dipendenti (*Tribunale di Milano, Sez. Lavoro, sentenza n. 4776/2011; Tribunale di Ragusa, Sez. Lavoro, sentenza n. 711/2013; T.A.R. Liguria, Sez. II, sentenza 24 maggio 1995, n. 272*), mentre per quanto riguarda la disciplina dell'accesso negli organici dell'azienda, l'orientamento consolidato della giurisprudenza ritiene sia assoggettata ai principi propri delle P.A. e che la competenza per eventuali controversie sia del G.A.

- ***Autonomia imprenditoriale***: con il riconoscimento dell'autonomia imprenditoriale il legislatore ha voluto evidenziare che l'azienda non deve essere vista come un organo di esecuzione delle determinazioni dell'Ente Locale, ma come un'impresa alla quale si applica, salvo eccezioni, la disciplina del codice civile. La capacità imprenditoriale non va oltre tali confini, anzi subisce restrizioni. È sufficiente a rilevarlo il fatto che spetta al Comune la fissazione delle tariffe dei servizi prodotti dall'azienda. L'azienda, comunque anche nella sua nuova configurazione, resta un soggetto pubblico e la sua azione è regolata dal diritto pubblico e si esprime con atti amministrativi autoritativi. Per l'azienda, come per tutti i soggetti pubblici, anche la negoziazione privatistica è regolata da procedure di diritto pubblico, da atti amministrativi e deliberazioni, attraverso i quali si concretizza in forma procedimentale la volontà dell'ente che precede la conclusione del negozio (*Cons. Stato, Sez. V, sentenza n. 4850/2000 e Sez. V, sentenza n. 2735/2000*). Il patrimonio dell'azienda è sottoposto al regime della proprietà privata e il rapporto di lavoro con i dipendenti rientra nella contrattazione collettiva di diritto privato. L'economicità della gestione, non riconducibile a un fine di lucro, pretende come per tutti gli enti economici la copertura dei costi corrispondenti alla remunerazione dei fattori della produzione impiegati. L'autonomia imprenditoriale esclude che gli Enti Locali possano sostituirsi alle aziende nelle scelte di espletamento dei servizi loro affidati, fatta eccezione per i poteri di indirizzo, controllo e vigilanza riconosciuti all'ente di appartenenza, che ne approva il bilancio e tutti gli atti fondamentali.

5.1 CARATTERI DELL'AZIENDA SPECIALE PREVISTI PER LEGGE

Il quadro legislativo di riferimento per le aziende speciali è stato completamente modificato dal 2014. Le importanti novità introdotte dalla Legge di stabilità 2014 (L. n. 147/2013), consolidate anche alla luce della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), confermano l'attualità del modello organizzativo dell'azienda in relazione all'esercizio dei servizi pubblici, muniti o meno di rilevanza economica. L'articolo 114, comma 5-bis del D.Lgs. n. 267/2000, introdotto dall'articolo 25 del D.L. n. 1/2012, convertito con L. n. 27/2012, è stato svuotato dei suoi contenuti originari dall'articolo 1, comma 560 della L. n. 147/2013 e, ad oggi, recita quanto segue: *"1. 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. L'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, ed ai principi del codice civile. (...)*

3. Organi dell'azienda e dell'istituzione sono il consiglio di amministrazione, il presidente e il direttore, al quale compete la responsabilità gestionale. Le modalità di nomina e revoca degli amministratori sono stabilite dallo statuto dell'ente locale.

4. L'azienda e l'istituzione conformano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo dell'equilibrio economico, considerando anche i proventi derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio finanziario.

5. Nell'ambito della legge, l'ordinamento ed il funzionamento delle aziende speciali sono disciplinati dal proprio statuto e dai regolamenti; quelli delle istituzioni sono disciplinati dallo statuto e dai regolamenti dell'ente locale da cui dipendono.

5 bis. 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 agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno.

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.

7. Il collegio dei revisori dei conti dell'ente locale esercita le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni. Lo statuto dell'azienda speciale prevede un apposito organo di revisione, nonché forme autonome di verifica della gestione.

8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti dell'azienda 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) il budget economico almeno triennale;

c) il bilancio di esercizio;

d) il piano degli indicatori di bilancio. (...)".

Le modifiche introdotte dall'art. 1, comma 560, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, hanno novellato il comma 5-bis del suddetto articolo, eliminando da esso la disciplina contenente i vincoli di finanza pubblica applicabili alle aziende speciali. L'attuale comma 5-bis, come sopra già riportato, si limita infatti ad affermare 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 agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno*". Il novellato comma 5 bis dell'art. 114 TUEL, tuttavia, non costituisce più la norma di riferimento e la disciplina dei limiti alle assunzioni e alle spese di personale per le aziende speciali che gestiscono tali servizi a rilevanza sociale non è stata abrogata, ma "soltanto confluita" nel novellato comma 2 bis, dell'articolo 18, del D.L. n. 112/2008, come modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 e dal D.L. n. 66/2014. L'art. 18, comma 2-bis, del D.L. n. 112/2008, nella formulazione vigente, dispone che "*Le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo 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, le istituzioni e le società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo 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 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 per cento del totale del*

valore della produzione". Tale disposizione ha avuto una portata innovativa. Prima di tutto, ha rimesso alla discrezionalità, almeno formale, del comune di escludere o meno dal rispetto dei vincoli assunzionali una propria azienda, ma soprattutto le proprie istituzioni, cioè loro stessi, visto che tra il comune e l'istituzione c'è piena e incondizionata coincidenza e i dipendenti dell'istituzione sono (a tutti gli effetti) dipendenti dell'ente, assoggettati pertanto ai vincoli e limiti assunzionali.
Per inciso va rilevato che il Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica, in corso di approvazione in attuazione della Legge Madia, abroga l'art. comma 2-bis, del D.L. n. 112/2008 per le società ma rimane inalterato per le aziende speciali.

In secondo luogo ha incluso le aziende pubbliche di servizi alla persona, le ASP indicate come "ex IPAB", tra gli enti assoggettati agli stessi vincoli assunzionali dei comuni, quando nessuna norma fino ad ora aveva previsto tale vincolo. Inoltre non si fa più riferimento, come in precedenza, alle *"aziende speciali ed istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali... e farmacie"*, ove le farmacie erano una voce dell'elenco di servizi contenuti nella disposizione e, al pari di questi, costituivano oggetto della gestione di aziende speciali (e di istituzioni). Al contrario, il testo è stato costruito individuando i soggetti giuridici che rimangono esclusi dai limiti di spesa, *"Le singole aziende speciali ed 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"*. Il novellato comma 2-bis, nell'introdurre il principio di riduzione dei costi del personale, ne esplicita in via generale le modalità, definendo gli elementi significativi da prendere in considerazione, ferma restando l'autonomia dell'ente nel dettagliarle con proprio atto di indirizzo. La disposizione indica la necessità, da un lato, di contenere gli oneri contrattuali, verosimilmente riducendo l'incidenza di voci accessorie, straordinarie e variabili relative ai rapporti già in essere, e, dall'altro lato, di porre un freno alle nuove assunzioni. La norma, inoltre, ha imposto l'adozione di un ***"atto di indirizzo"*** da parte dell'Ente Locale, volto a definire *"specifici criteri e modalità di attuazione del principio di contenimento dei costi del personale, tenendo conto del settore in cui il soggetto* [azienda, istituzione o società partecipata] *opera"*, che dovrà essere attuato dai medesimi soggetti, con proprio provvedimento interno e con recepimento in sede di contrattazione di secondo livello, in caso di contenimento dei costi contrattuali. In tal modo il legislatore ha introdotto una modalità di regolazione del preesistente principio di "contenimento delle spese di personale" improntata a caratteri di elasticità del tutto innovativi, sostituendo ai limiti di legge alle assunzioni presso aziende speciali e istituzioni, prima fissato dall'articolo 114, comma 5-bis, del TUEL, un limite di livello impositivo più basso nella gerarchia delle fonti, rimesso all'autodeterminazione del comune che, in un'ottica di miglior consapevolezza della propria specifica situazione di personale e delle esigenze cui far fronte con l'azienda o con l'istituzione è stato ritenuto maggiormente in grado di modulare l'obbligo di contenimento della spesa fissato dalla legge primaria. A ciò si aggiunga che il legislatore prevede la facoltà per l'ente di prendere in considerazione anche il "settore di operatività" degli organismi, introducendo così un ulteriore criterio discrezionale su cui l'Ente Locale è in grado di articolare il suo autonomo atto di indirizzo. Peraltro, la nuova formulazione conferma la volontà legislativa di aprire a margini più ampi la facoltà di spesa degli Enti Locali in materia di personale nei settori aventi un elevato rilievo sociale.

Viene meno il carattere eventuale della deroga, prima prevista come mera "possibilità" riconosciuta all'Ente Locale previa motivata delibera e ritorna, in suo luogo, l'automatismo ex lege, già esistente nel vecchio testo dell'articolo 114, comma 5-bis del TUEL, vigente fino al 1° gennaio 2014. Per la spesa di personale degli organismi operanti in settori sensibili è stato introdotto un principio di matrice prettamente "aziendalistica", che non si basa su tetti di spesa, ma che impone ai predetti organismi di parametrare il livello dei costi del personale alla quantità dei servizi erogati. L'attuale e vigente formulazione della norma, ulteriore conferma della volontà legislativa di aprire a margini più ampi le facoltà di spesa degli Enti Locali in materia di personale nel settore farmaceutico, ha posto l'interrogativo circa l'applicabilità dei limiti di spesa per il personale nel caso in cui l'Ente Locale gestisca le farmacie in economia (quindi, a mezzo di uffici e personale proprio). Secondo i magistrati contabili del Lazio (del. n. 266/2014), qualunque sia la forma di gestione adottata dal comune, gli unici limiti assunzionali applicabili al personale delle farmacie, a mente dell'articolo 18, comma 2-bis, del D.L. n. 112/2008, devono essere riferiti, ad un *"livello dei costi del personale coerente rispetto alla quantità dei servizi erogati"*. Di diverso avviso i magistrati contabili della Lombardia, secondo cui la disposizione derogatoria a favore de "le farmacie" non può essere estesa alle farmacie gestite in economia (quindi, a mezzo di uffici e personale proprio dell'ente). Tenuto conto della rilevanza della questione, i magistrati contabili hanno rimesso la questione di massima alla Sezione Autonomie (Lombardia, deliberazione 86/2015). Siamo pertanto tornati alla situazione ante 1° gennaio 2014, anzi meglio, perché oggi potrebbero essere esonerate dai limiti di spesa anche le altre aziende speciali, mentre prima tale deroga era ammessa esclusivamente per quelle di gestione di servizi di rilevanza socio-assistenza, culturali e del servizio farmacia. L'azienda torna quindi ad essere per gli Enti Locali un modulo organizzativo idoneo per la gestione efficace, efficiente ed economica dei servizi pubblici locali. Inoltre, la Legge di stabilità 2014 ha abrogato i commi da 1 a 7 dell'articolo 9 del D.L. 95/2012, che imponevano agli enti soci, tra l'altro, il divieto *"di istituire enti, agenzie e organismi comunque denominati e di qualsiasi natura giuridica, che esercitino una o più funzioni fondamentali e funzioni amministrative loro conferite ai sensi dell'art. 118 Cost."*. Dal punto di vista normativo, pertanto, sotto il profilo dei vincoli di finanza pubblica, non vi sono più ostacoli alla partecipazione degli Enti Locali in organismi, siano essa il frutto della trasformazione di enti preesistenti (*si segnala, infatti, che la corte dei conti, sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 2 depositata il 21 gennaio 2014, ha posto fine al dibattito che aveva visto contrapporsi numerose sezioni regionali di controllo in merito alla possibilità applicare estensivamente l'istituto della "Trasformazione eterogenea da società di capitali" (ex art. 2500-septies c.c.) al passaggio da una società di diritto privato a un ente di diritto pubblico).*

5.2 I SERVIZI CHE POSSONO ESSERE SVOLTI DALL'AZIENDA SPECIALE

La flessibilità del modello organizzativo dell'azienda speciale consente di potere gestire attraverso un unico soggetto giuridico i seguenti servizi:

- Servizi pubblici locali e/o di interesse generale con e senza rilevanza economica;
- Servizi strumentali per i fini istituzionali degli enti locali.

Inoltre si deve interpretare che l'azienda speciale può altresì gestire:

- Le farmacie comunali – sulla base della espressa previsione contenuta nella Legge di settore;
- I servizi socio-assistenziali ed educativi scolastici e per l'infanzia culturali e alla persona (ex IPAB).

5.3 L'AFFIDAMENTO DEI SERVIZI ALL'AZIENDA SPECIALE CONNATURA L'IN HOUSE PROVIDING

L'azienda speciale è definita *ex lege* un ente strumentale dell'ente locale avente come oggetto l'erogazione di servizi pubblici locali di cui sono titolari i Comuni. Il rapporto di strumentalità si precisa pertanto giuridicamente nella definizione dell'oggetto sociale con delimitazione nel tempo (a termine o condizione) e nello spazio (limitazione della c.d. extraterritorialità) della sfera giuridica di attività dell'azienda pubblica, secondo quanto definito dal programma di erogazione del servizio pubblico.

5.4 PECULIARITÀ DELLA GESTIONE DEI SERVIZI SOCIO-ASSISTENZIALI ED EDUCATIVI, SCOLASTICI E PER L'INFANZIA, CULTURALI E ALLA PERSONA (EX IPAB) E FARMACIE COMUNALI, A MEZZO AZIENDA SPECIALE

Le aziende speciali ed istituzioni che operano in settori c.d. sensibili (servizi socio-assistenziali, educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali ed alla persona ex IPAB, farmacie), sono escluse dal principio di riduzione dei costi del personale. I predetti organismi operanti in settori c.d. sensibili devono, comunque, attenersi al principio fissato nel novellato articolo 18, comma 2 bis, D.L. n. 112/2008 che impone coerenza tra il livello dei costi del personale e la quantità dei servizi erogati.
Per servizi sociali si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia Sono riconducibili ai servizi socio-assistenziali, ad esempio, la gestione di una casa di riposo, l'assistenza scolastica domiciliare ed extra-scolastica a persone portatrici di handicap, i centri sociali anziani e soggiorno per anziani. Peraltro, come precisato dai magistrati contabili, non è possibile ampliare il concetto di "servizio socio assistenziale" oltre l'ambito di sua naturale esplicazione.
Relativamente alla natura culturale di un servizio, si rileva che la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali è affidata alla potestà esclusiva dello Stato, pur essendoci in materia delle "forme di intesa e coordinamento" tra Stato e Regioni (art. 118 Cost.). La valorizzazione dei beni culturali e ambientali e la promozione e l'organizzazione delle attività culturali costituiscono invece una materia di legislazione concorrente tra Stato e enti territoriali che rimangono però titolari delle funzioni amministrative nel rispetto del principio di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. Con il D.Lgs. n. 42/2004 è stato emanato il Codice dei beni culturali e del paesaggio che ha nuovamente razionalizzato la disciplina dell'intero universo dei beni culturali. Il Codice definisce:

- L'attività di tutela dei beni culturali come *"l'esercizio delle funzioni e la disciplina delle attività dirette, sulla base di un'adeguata attività conoscitiva, ad individuare i beni costituenti il patrimonio culturale ed a garantirne la protezione e la conservazione per fini di pubblica funzione"* (art. 3 comma 1);

- L'attività di valorizzazione dei beni culturali come quella *"consiste nell'esercizio delle funzioni e nella disciplina delle attività dirette a promuovere la conoscenza del patrimonio culturale e ad assicurare le migliori condizioni di utilizzazione e fruizione pubblica del patrimonio stesso, anche da parte delle persone diversamente abili, al fine di promuovere lo sviluppo della cultura. Essa comprende anche la promozione ed il sostegno degli interventi di conservazione del patrimonio culturale"*. I magistrati contabili della Puglia, nella deliberazione n. 97/2012 hanno chiarito che si pone come elemento necessario e sufficiente a dirimere il dubbio se un ente svolga attività culturale e, quindi, sia o meno da ricomprendere nel novero degli "esclusi", il fatto che sia possibile ravvisare, all'interno dello statuto o dell'oggetto sociale dell'organismo medesimo, il carattere culturale dell'attività svolta che può estrinsecarsi, tra l'altro, anche come finalità di valorizzare al massimo la realtà culturale del territorio di pertinenza.

Nella misura in cui un l'azienda svolga attività di: (i) approfondimento e valorizzazione di una realtà culturale, anche attraverso l'organizzazione di un evento a ciò deputato; (ii) realizzi attività di studio, approfondimento e conservazione delle tradizioni e culture locali; (iii) promuova *"il territorio attraverso la valorizzazione del patrimonio culturale locale"; "essa potrà a buon diritto considerarsi compresa nel novero degli enti operanti nel campo dei beni e attività culturali"*. In senso estensivo, la gestione dei beni culturali potrebbe comprendere anche tutte quelle attività indirizzate alla tutela del bene culturale (es. vigilanza e pulizia dei locali, previste dall'articolo 117, comma 3 del Codice), nonché i servizi direttamente funzionali a una migliore fruizione del bene da parte dei cittadini, come i servizi per il pubblico e, tra questi, meritano una menzione i servizi editoriali e di vendita, la gestione di punti vendita, i servizi di accoglienza e informazioni, i servizi di ristorazione e l'organizzazione di mostre ed eventi culturali. Sono riconducibili sotto l'alveo della nozione di servizi scolastici *"le attività di istruzione e di formazione professionale"*. L'offerta di attività di formazione e di istruzione professionale è, infatti, preordinata a fornire alla persona l'idoneo bagaglio di conoscenze che consente un più efficace avvio al lavoro. Tutto ciò è ulteriormente valorizzato e corroborato dalla circostanza che il prodotto formativo è offerto quale servizio a resa obbligatoria, di completamento del servizio scolastico e dell'offerta educativa messa a disposizione della cittadinanza. Pertanto, qualora sia possibile scorporare contabilmente le risorse utilizzate per i servizi di formazione e di istruzione professionale rispetto ai servizi per l'impiego l'azienda potrà beneficiare del regime "agevolato" previsto per le aziende (e le istituzioni) che gestiscono servizi scolastici.

Con riguardo al servizio di gestione della farmacia comunale, si rileva come lo stesso sia un servizio pubblico preordinato alla tutela della salute e ha lo scopo di assicurare un'adeguata distribuzione dei farmaci ai cittadini, in applicazione dell'articolo 32 della Costituzione. Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile, tale servizio assume la natura di servizio pubblico locale a rilevanza economica. Siffatta qualificazione è sostenuta dalle argomentazioni contenute nella sentenza della Corte Costituzionale, 10 ottobre 2006 n. 87, a tenore della quale *"la complessa regolamentazione pubblicistica dell'attività economica di rivendita dei farmaci è infatti preordinata al fine di assicurare e controllare l'accesso dei cittadini ai prodotti medicinali ed in tal senso a garantire la tutela del fondamentale diritto alla salute, restando solo marginale, sotto questo profilo, sia il carattere professionale sia l'indubbia natura commerciale dell'attività del*

farmacista". Tale servizio, pur riconosciuto come servizio pubblico economico, ha sicuramente rilevanza socio-sanitaria e fornisce servizi al cittadino sul territorio. I magistrati contabili della Liguria, con la deliberazione n. 11/2013, hanno chiarito che *"la tutela del diritto alla salute è da solo sufficiente a giustificare la valenza sociale del servizio di farmacia gestito dal Comune"*.

5.5 LA FISCALITÀ DELLE AZIENDE SPECIALI

"L'acquisto della personalità giuridica determina per le aziende speciali l'autonoma soggettività passiva ai fini tributari". (Ris. Min. Fin.,16 giugno 1999, n.131/E). Pertanto le aziende speciali *"sono a tutti gli effetti soggetti passivi di imposta distinti dall'ente locale e sono sottoposte come tali, al regime tipico delle società di diritto privato"* (Ris. Ag. Entrate 26 settembre 2005, n. 131/E).

L'indirizzo dell'amministrazione finanziaria è stato confermato anche da numerose pronunce giurisprudenziali, in base alle quali l'azienda speciale, operando come un'impresa commerciale, è soggetta al regime fiscale delle società di diritto privato e quindi è soggetto passivo di imposta distinto dall'ente locale, ai fini del pagamento di IVA, IRES e IRAP (Cass. Sez. V, 15 aprile 2005, n.7906; Cons. Stato, III, 18 maggio 1993, n.405).

L'attività delle aziende speciali, pur svolgendosi in conformità a finalità di diritto pubblico, è assimilabile a quella di un qualunque altro soggetto commerciale, laddove sia connotata dai caratteri tipici della commercialità o, altrimenti, a quella di un ente non commerciale. Pertanto le aziende speciali sono generalmente:

- Soggetti passivi ai fini IRES in quanto enti commerciali (Art. 73, comma 1, lett. b del TUIR) o non commerciali (Art. 73, comma 1, lett. c del TUIR);
- Sono soggetti passivi ai fini IVA nel caso in cui svolgano attività commerciali (art. 4, comma 2, n. 2 del D.p.r. 633/1972).

Con riferimento al trattamento tributario ai fini delle imposte dirette delle aziende speciali multi utilities si riporta autorevole dottrina che afferma: *"**2. Società o Aziende Speciali "multiservice": unicità del reddito d'impresa e deducibilità dei costi a prescindere dall'ammontare dei ricavi.** Stante il principio della unicità del reddito d'impresa, per le Società/Aziende Speciali multiservice (ipotesi frequente per le aziende farmaceutiche cui siano affidati anche servizi socio-assistenziali) e sempreché i servizi affidati siano compresi nella missione e nell'oggetto statutario, si ritiene costituiscano poste deducibili, secondo le disposizioni di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR i costi sostenuti nell'ambito dell'organizzazione unitaria delle attività di impresa, a prescindere all'ammontare dei ricavi realizzati dai singoli servizi; tanto in base al generale principio di inerenza degli stessi.*

Stante tale principio, la compensazione di eventuali perdite, generate da singoli servizi con eventuali utili di altri servizi, determina una neutralizzazione fiscale di natura non elusiva, in quanto la tassazione avviene dopo aver accertato il margine operativo fiscalmente rilevante (artt. 81 e 83 del TUIR)".[3]

Con riferimento all'IVA, è necessario precisare che il successivo comma 4 dell'art. 4 del D.p.r. 633/1972 prevede che per gli enti che non hanno "per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di

[3] **"Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i comuni e gli enti (societa' – aziende speciali) gestori di servizi pubblici locali"** della Commissione enti pubblici - gruppi di lavoro servizi pubblici – fiscalita - anno 2007 - del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

attività commerciali, (..) si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali. Pertanto, nel caso di specie, poiché l'attività prevalentemente esercitata, ovvero la gestione delle farmacie, è un'attività commerciale, non sarà possibile considerare fuori campo IVA le prestazioni di servizi effettuate al di fuori dell'attività commerciale, e pertanto, anche queste ultime verranno attratte nel regime IVA ad eccezione del caso in cui le prestazioni di servizi o le cessioni di beni poste in essere ricadano in specifiche condizioni di esenzione stabilite dall'art. 10 del D.p.r. 633/1972.

5.6 Il trattamento tributario delle prestazioni rese dall'azienda speciale a favore dell'ente socio

Il rapporto di servizio fra Comune aderente all'azienda speciale si può articolare attraverso i seguenti passaggi di risorse finanziarie:

- Risorse finanziarie versate dal Comune all'azienda speciale a titolo di fondo dotazione: in questo caso non si rileva materia impositiva ai fini dell'imposta IVA;
- Risorse finanziarie versate dal Comune all'azienda speciale per il "pagamento" dei servizi ricevuti che, se sostanziano un rapporto sinallagmatico come risulta essere nella maggior parte dei casi, determina l'imponibilità IVA trattandosi di corrispettivo per il pagamento di una prestazione di servizi.

In relazione all'argomento dei versamenti effettuati dal Comune all'azienda vanno ripresi alcuni concetti già in precedenza esposti.

L'azienda speciale ai fini dell'art. 4 del D.P.R. 633/1972 (legge istituiva del'IVA) deve essere qualificata come ente che svolge prevalentemente l'esercizio di attività commerciale (la gestione delle farmacie). Tale qualificazione attrae anche tutte le altre attività (servizi culturali, educativi, sportivi e socio assistenziali) nell'esercizio di attività rilevante IVA e ne consegue che:

- Le attività verso l'utenza sono rilevanti iva ancorché, per le attività relative ai servizi educativi - servizi culturali - servizi socio assistenziali, esentate ex art. 10 del D.p.R. 663/1972 dalla corresponsione della relativa imposta[4];
- Le risorse finanziarie che pervengono dal Comune verso l'azienda speciale in relazione all'attività svolte in esecuzione del Contratto di servizio per l'affidamento dei servizi educativi; servizi attinenti lo sport, servizi culturali, servizi socio assistenziali sono anch'esse soggette ad Iva ad aliquota ordinaria in quanto relative a corrispettivi per prestazioni sinallagmatiche;
- Le risorse finanziarie che pervengono dal Comune verso l'azienda speciale di natura contributiva esclusivamente per il perseguimento del fine istituzionale senza quindi natura sinallagmatica sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva[5]

---

[4]Cfr art. 10 comma 1 lett. 19), 20), 21) e 22) del D.p.R 633/1972

[5]**Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i comuni e gli enti (societa' – aziende speciali) gestori di servizi pubblici locali"** della Commissione enti pubblici - gruppi di lavoro servizi pubblici – fiscalita - anno 2007 - del CNDCEC:

area n. 2: natura delle entrate riconosciute a favore del soggetto erogatore del servizio pubblico da parte dell'ente locale e trattamento fiscale delle stesse in capo al soggetto percettore (ai fini iva e ii.dd).

- Parte prima: ai fini IVA

Premessa

La seguente disamina individua la natura fiscale ed il corretto trattamento ai fini IVA delle somme erogate dal Comune e riscosse dal Gestore del servizio. Si procede, pertanto, analizzando il trattamento fiscale di tali somme, avendo riguardo alla natura delle stesse, secondo la seguente articolazione:
- natura di integrazione del corrispettivo;
- natura contributiva quale:
- controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma);
- compartecipazione alla spesa meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma);
- (...)

1. Natura di integrazione del corrispettivo

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune corrisponda alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro, a titolo di integrazione delle tariffe, rette o delle quote dovute dall'utenza, anche per effetto di una diversificazione tariffaria in presenza di particolari condizioni soggettive (economico/sociali) dell'utenza medesima, le stesse si inquadrano nell'ambito dell'art. 13, comma 1, del DPR n. 633/72 quali integrazioni del corrispettivo (integrazioni connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti: gli utenti).

Nel caso specifico in cui tali integrazioni siano riferite a servizi esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72 (quali gli asili, le case di riposo, l'assistenza domiciliare anziani e minori), oppure a servizi assoggetti all'aliquota ridotta del 10% (quali il trasporto delle persone anche diversamente abili) o, ancora, a servizi assoggettati all'aliquota agevolata del 4% (quali il servizio refezione), a tali integrazioni si rende applicabile la stessa aliquota della prestazione principale (esenzione, aliquota 10% o aliquota 4%).

Quanto sopra evidenziato viene confermato dall'art. 73 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE che espressamente prevede "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

2. Natura contributiva quale controprestazione del servizio (in presenza di sinallagma)

Se i "Contratti di Servizio" prevedono che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a titolo di contributo, ove lo stesso è vincolato ad una controprestazione (come nel caso limite in cui nessuna tariffa e/o retta sia richiesta all'utenza a fronte dell'erogazione del servizio, oppure come nell'ipotesi in cui la prestazione sia fornita ad una particolare tipologia di utenza, ove la stessa retta sia a carico dell'Ente locale in quanto il beneficiario risulti essere un "assistito del Comune") sussistendo, in tal caso, un rapporto sinallagmatico tra le parti che le vincola a determinate prestazioni e controprestazioni, le somme dovute al Gestore assumono le caratteristiche di una integrazione totale (invece che parziale, ma anche in detta ipotesi) del corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi oggetto del rapporto, che sono da trattare alla stessa stregua e secondo l'aliquota IVA tipicamente ed originariamente applicabile alla prestazione fornita (esenzione, aliquote 4%, 10% o 20%).

3. Natura contributiva quale compartecipazione alla spesa, meglio nota come copertura dei c.d. "costi sociali" (in presenza di sinallagma)

Nel caso in cui i "Contratti di Servizio" prevedano invece che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a copertura della "quota di disavanzo tra uscite (Costi) per il costo complessivo del servizio ed entrate (Ricavi) derivanti dalle quote e/o rette previste per utenti anche particolareggiati", tale contribuzione assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che il Comune corrisponde al concessionario/affidatario del Servizio al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario della connessa gestione dei servizi erogati.

Tale corresponsione, oltremodo vincolata alla fornitura di una controprestazione, alla quale si collegano effetti sostanziali diversi ed ulteriori, rispetto alla mera copertura dell'eventuale disavanzo finale d'esercizio, essendo pertanto particolarmente connessa ad un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, è da considerarsi rilevante ai fini IVA e da fatturarsi con l'aliquota afferente il servizio. Ciò in quanto il Comune, per i maggiori oneri subiti dalla Società o Azienda Speciale gestrice a causa di condizioni di favore o di politiche tariffarie speciali o per altriprovvedimenti di carattere sociale richieste dal Comune, deve provvedere a riconoscere dei corrispettivi a copertura dei minori ricavi o dei maggiori costi.

4. Natura contributiva quale concorso alla copertura del disavanzo gestionale (in assenza di sinallagma)

Qualora gli Enti locali provvedano, per loro decisione, a corrispondere alla "propria" Società/Azienda Speciale delle somme in denaro a copertura del disavanzo economico prodotto dal Gestore, tale erogazione (a copertura di deficit) è di natura eventuale e viene corrisposta a consuntivo. Poiché risulta assente ogni nesso di corrispettività tra la prestazione resa dalla Società/Azienda Speciale (anche a soggetti terzi quali gli utenti) ed il contributo ricevuto dal Comune, tale corresponsione rimane esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Nel caso in cui i "Contratti di Servizio" prevedano invece che il Comune si impegni a corrispondere alle Società/Aziende Speciali delle somme in denaro a copertura della "quota di disavanzo tra uscite (Costi) per il costo

5.7 LO STATUS GIURIDICO DEL PERSONALE

L'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 30 marzo 2001, n. 165 stabilisce che *"Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300"*. Come si vede la norma non richiama le aziende speciali, ma stabilisce che sono pubbliche amministrazioni i consorzi e le associazioni di Enti Locali, nonché gli enti pubblici non economici locali. Ai sensi dell'articolo 114, comma 1 del D.Lgs. n. 267/2000, 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. Essa è dotata di personalità giuridica, attribuita per la prima volta dalla L. n. 142/1990. In precedenza, infatti, le aziende municipalizzate erano *"strutturate come organi dell'ente pubblico, prive di autonoma personalità, ma dotate soltanto di autonomia gestionale, finanziaria e contabile"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 231/1999). Per quanto concerne la natura giuridica, richiamando l'excursus ricostruttivo del giudice contabile in sede giurisdizionale (Corte dei conti, sezione II centrale, sentenza 32/2001), è pacifico che - a seguito della L. n. 142/1990, le aziende speciali abbiano acquistato la natura di enti pubblici economici, soggetti a regime di diritto privato, anche se un risalente orientamento argomentava in tal senso già nell'assetto normativo ante L. n. 142/1990. Come chiarito dal giudice amministrativo, *"ai fini dell'applicazione della disciplina di cui al D.Lgs. n. 30 marzo 2001, n. 165, recante norme generali in materia di rapporto di lavoro alle dipendenze di amministrazioni pubbliche, non rientrano nella nozione di amministrazione pubblica gli enti pubblici economici, non ricompresi nell'elencazione contenuta nell'art. 1, comma 2, del citato decreto (che si riferisce a "tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali")"*. Il corollario della qualificazione delle aziende speciali quali enti pubblici economici è che i **lavoratori** di dette aziende **non hanno lo *status* di dipendente pubblico**. Questa interpretazione è stata ribadita dal Consiglio di Stato, Sez. IV, con la sentenza n. 641 del 7 febbraio 2012, con la quale ha respinto il ricorso presentato da alcuni dipendenti di un'azienda speciale che avevano impugnato la deliberazione del consiglio comunale con la quale l'azienda pubblica era stata trasformata in società per azioni a capitale interamente pubblico, in particolare, nella parte in cui non era stato consentito alle dipendenti di non transitare nella nuova s.p.a. e di essere immesse

---

complessivo del servizio ed entrate (Ricavi) derivanti dalle quote e/o rette previste per utenti anche particolareggiati", tale contribuzione assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che il Comune corrisponde al concessionario/affidatario del Servizio al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario della connessa gestione dei servizi erogati.

Tale corresponsione, oltremodo vincolata alla fornitura di una controprestazione, alla quale si collegano effetti sostanziali diversi ed ulteriori, rispetto alla mera copertura dell'eventuale disavanzo finale d'esercizio, essendo pertanto particolarmente connessa ad un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, è da considerarsi rilevante ai fini IVA e da fatturarsi con l'aliquota afferente il servizio. Ciò in quanto il Comune, per i maggiori oneri subiti dalla Società o Azienda Speciale gestrice a causa di condizioni di favore o di politiche tariffarie speciali o per altri

nei ruoli del comune. Secondo le ricorrenti, infatti, il loro trasferimento alla società avrebbe determinato una modifica peggiorativa del proprio *status* giuridico-economico, comportando la perdita dello *status* di dipendente pubblico. Il Consiglio di Stato ha chiarito che le ricorrenti non erano considerabili dipendenti pubblici già quando erano in servizio presso l'azienda speciale non essendo la stessa, ai sensi dell'articolo 1, comma 2 del T.U. sul pubblico impiego, un'Amministrazione Pubblica, giacché l'azienda speciale del comune rientra nella categoria degli enti pubblici economici.

La disciplina dello stato giuridico e del trattamento economico del personale dipendente è quella che risulta dai contratti collettivi nazionali di lavoro stipulati dalla associazione nazionale di categoria alla quale l'azienda aderisce e dagli eventuali contratti collettivi aziendali e per quanto in essi non stabilito dalle leggi. L'inapplicabilità del D.Lgs. n. 165/2001 comporta altresì che l'azienda speciale non sia vincolata alle regole su misurazione, valutazione e trasparenza della performance, merito e premi sancite dal D.Lgs. n. 150/2009. In tal senso, si è espressa la CIVIT (adesso ANAC) che, nel maggio 2012, in merito al quesito posto, relativo all'applicabilità del D.Lgs. n. 150/2009 alle aziende partecipate dagli Enti Locali, alle aziende speciali e, più in generale, alle società a totale o prevalente capitale pubblico, ha chiarito che l'ambito di applicazione del D.Lgs. n. 150/2009 è identificato dagli articoli 1 e 2, che rinviano al D.Lgs. n. 165/2001. Quest'ultimo definisce con precisione il proprio ambito di applicazione nell'articolo 1, comma 2, in cui non sono comprese le aziende partecipate da enti, le aziende speciali degli Enti Locali e le società partecipate da enti pubblici. Ciò non esclude, tuttavia, secondo la CIVIT, la possibilità di valutare l'opportunità di adeguare i controlli esistenti ai principi del D.Lgs. n. 150/2009, tenendo anche conto di quanto stabilito dalle regioni di appartenenza ai sensi degli articoli 16 e 31 del decreto medesimo. Il fatto che il rapporto di lavoro dei dipendenti dell'azienda speciale non sia regolato dalle norme del D.Lgs. n. 165/2001 comporta altresì la necessità che gli organi dell'azienda pongano particolare attenzione alla gestione di alcuni istituti che nel pubblico impiego sono disciplinati delle norme derogatorie a quelle di diritto comune. Ci si riferisce, in particolare, alla **disciplina dell'incompatibilità, cumulo di impieghi e incarichi** che, nell'ambito del pubblico impiego è disciplinata dall'articolo 53, comma 1, del D.Lgs. n. 165/2001, secondo cui al pubblico dipendente a tempo pieno o a tempo parziale con prestazione lavorativa superiore al 50% dell'orario di servizio, risulta, assolutamente, precluso lo svolgimento di altre attività alle dipendenze di soggetti pubblici o privati, ossia rapporti di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, l'esercizio di attività d'impresa, commerciale e professionale, nonché l'assunzione di cariche gestionali in società costituite a fine di lucro (e non il mero possesso di quote). Un simile obbligo di esclusività non è vigente per i dipendenti delle aziende speciali in quanto non è rinvenibile nell'impiego privato. Il codice civile infatti si limita a vietare esclusivamente attività extralavorative del dipendente che si pongano in concorrenza con l'attività del datore (articolo 2105 c.c.). Solo in tale evenienza il lavoratore si espone a forme di responsabilità disciplinare (art. 2106 c.c.), mentre ogni altro "doppio lavoro" è compatibile. Un altro significativo elemento che differenzia il rapporto di pubblico impiego e quello privato è costituito dalla **disciplina relativa alle mansioni**.

Nel pubblico impiego si applica l'articolo 52 del D.Lgs. n. 165/2001, mentre nel settore privato l'articolo 2103 del codice civile secondo cui *"il prestatore di lavoro deve essere adibito alle*

mansioni per le quali è stato assunto o a quelle corrispondenti alla categoria superiore che abbia successivamente acquisito ovvero a mansioni equivalenti alle ultime effettivamente svolte, senza alcuna diminuzione della retribuzione. Nel caso di assegnazione a mansioni superiori il prestatore ha diritto al trattamento corrispondente all'attività svolta, e l'assegnazione stessa diviene definitiva, ove la medesima non abbia avuto luogo per sostituzione di lavoratore assente con diritto alla conservazione del posto, dopo un periodo fissato dai contratti collettivi, e comunque non superiore a tre mesi. Egli non può essere trasferito da una unità produttiva ad un'altra se non per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive". Pertanto, nella disciplina privatistica il sistema dello *ius variandi* è fondato sull'automatica trasformazione delle mansioni superiori in acquisizione della posizione superiore ad esse corrispondente, ovvero sul consolidamento e sul conseguimento della posizione rivestita a seguito del loro svolgimento. Il comma 2 dell'articolo 2103 c.c., che prevede la nullità "*di ogni patto contrario*", sottolinea l'inderogabilità della disciplina. Ciò significa, in particolare, che sia l'autonomia individuale che collettiva non possono, in linea di principio, disporre una modifica peggiorativa della mansione. Contrariamente, tale principio non trova applicazione nel pubblico impiego, dal momento che si verrebbe a determinare un contrasto con il dettato dell'articolo 97 della Costituzione che, al comma 3, dispone precise modalità per il reclutamento dei dipendenti pubblici. Ciò costituisce uno dei più significativi elementi di differenziazione tra rapporto di lavoro pubblico e privato. Infatti, mentre nel primo caso resta preclusa ogni rilevanza all'esercizio di fatto di mansioni superiori, nel rapporto di lavoro privato l'articolo 2103 c.c. prevede che dallo svolgimento di mansioni superiori scaturisca non solo il diritto alla retribuzione corrispondente, ma anche l'inquadramento nella qualifica superiore. Tale condizione comporta, inevitabilmente, che sia prestata particolare attenzione alla gestione delle mansioni dei dipendenti dell'azienda, al fine di evitare possibili contenziosi.

Ancora più differenziate, rispetto alla disciplina pubblicistica, sono le **disposizioni in tema di recesso.** Mentre nel pubblico impiego trovano applicazione le norme degli articoli 55 e seguenti del D.Lgs. n. 165/2001, il nucleo della normativa in tema di licenziamento individuale del dipendente privato è rinvenibile nell'articolo 7 dello Statuto dei lavoratori, negli articoli 2118 e 2119 del codice civile, nonché nella L. 15 luglio 1966, n. 604 recante "Norme sui licenziamenti individuali", oltre che nelle disposizioni del CCNL di riferimento. La risoluzione del rapporto di lavoro deve trovare fondamento, eccetto le ipotesi residuali di cui all'articolo 2118, in un motivo socialmente giustificato, dipendente dalla condotta del lavoratore (c.d. *licenziamento per giusta causa o per giustificato motivo soggettivo*) o da ragioni legate all'attività produttiva o all'organizzazione del lavoro (c.d. *licenziamento per giustificato motivo oggettivo*). Infatti, l'articolo 1 della L. n. 604/1966 stabilisce che "*nel rapporto di lavoro a tempo indeterminato, intercedente con datori di lavoro privati o con enti pubblici, ove la stabilità non sia assicurata da norme di legge, di regolamento e di contratto collettivo o individuale, il licenziamento del prestatore di lavoro non può avvenire che per giusta causa ai sensi dell'articolo 2119 del Codice civile o per giustificato motivo*".

Particolare attenzione, inoltre, dovrà essere prestata relativamente alla **gestione del personale a tempo determinato.**

La facoltà di utilizzo da parte delle pubbliche amministrazioni del contratto di lavoro a termine, quale possibile strumento di flessibilità nel reclutamento del personale, è prevista dall'articolo 36,

comma 2 del D.Lgs. n. 165/2001. La c.d. "specialità" del rapporto di lavoro pubblico determina l'inapplicabilità della regola della "conversione" del contratto a termine illegittimo in contratto a tempo indeterminato, nell'ipotesi in cui il giudice accerti la nullità della clausola appositiva del termine (ad esempio, per l'insussistenza delle esigenze temporanee ed eccezionali, per l'inosservanza della forma scritta, per la violazione delle norme in materia di proroga del contratto a termine), regola che è, al contrario, pacificamente ammessa per il contratto a termine concluso nel settore privato. Sotto questo profilo, infatti, il legislatore stabilisce che *"la violazione di disposizioni imperative riguardanti l'assunzione o l'impiego di lavoratori, da parte della P.A., non può comportare la costituzione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato"* (art. 36, comma 5, primo periodo, D.Lgs. n. 165/2001). Dovendosi escludere l'applicabilità di una tutela di carattere ripristinatorio, il lavoratore pubblico assunto con contratto a termine illegittimo ha diritto unicamente al *"risarcimento del danno derivante dalla prestazione di lavoro in violazione di disposizioni imperative"* (c.d. tutela risarcitoria ex art. 36, comma 5, D.Lgs. n. 165/2001), la cui concreta quantificazione è demandata alla valutazione del giudice di merito.

Si osserva ancora, con valenza generale, che la *ratio* dell'impossibilità della conversione del rapporto di lavoro alle dipendenze delle P.A. a tempo determinato in indeterminato, è stata ravvisata nella necessità di evitare che, attraverso una simile possibilità, si aggirasse e violasse il principio del pubblico concorso sancito dall'art. 97 della Costituzione e più volte richiamato dalla Corte Costituzionale, con conseguente lesione dei principi di eguaglianza e di buon andamento.

Diversamente, ai dipendenti dell'azienda speciale, non essendo applicabile il D.Lgs. n. 165/2001, e dunque l'articolo 36, comma 5, si applicano pienamente le disposizioni recate dal D.Lgs. 6 settembre 2001, n. 368 in materia di lavoro a tempo determinato e, in particolare, quanto disposto dall'articolo 5 in materia di successione di contratti a tempo determinato e di trasformazione di contratti da tempo determinato a tempo indeterminato, come sanzione per la violazione delle norme in materia.

Relativamente ai **requisiti e alle modalità di assunzione del personale**, questi devono essere determinati con apposito regolamento deliberato dal consiglio di amministrazione con l'osservanza delle vigenti disposizioni di legge e dei contratti collettivi nazionali di lavoro.

Particolarmente significativa appare, sotto questo profilo, la conclusione interpretativa espressa dalla Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, deliberazione n. 350/2011 secondo cui, al fine di garantire la portata generale, l'astrattezza e la vincolatività dei precetti di evidenza pubblica in materia di reclutamento del personale, dei consulenti e dei collaboratori esterni negli organismi partecipati, l'Amministrazione deve precisare nel regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi che tutti gli organismi partecipati (e quindi anche le aziende speciali) osservino i medesimi vincoli pubblicistici fissati in materia per gli enti cui appartengono, nonché siano predeterminati i criteri per il controllo e la vigilanza da parte dell'Ente Locale sull'osservanza delle regole estese nei confronti di detti organismi. Questo dovere è imposto dai principi generali in materia di "controllo analogo" e, sul piano del diritto positivo, dall'art. 114 comma 6 del TUEL secondo cui l'Ente Locale esercita la vigilanza e verifica i risultati della gestione dell'azienda, nonché dal precedente comma 5-bis in relazione all'estensione all'organismo strumentale delle limitazioni finanziarie in capo all'Ente Locale. L'azienda speciale, infatti, pur con l'accentuata autonomia derivatale dall'attribuzione della personalità giuridica (che la differenzia dall'azienda municipalizzata, dotata

unicamente di autonomia gestionale, finanziaria e contabile, ma priva di autonoma personalità), è parte dell'apparato amministrativo che fa capo al comune e ha connotati pubblicistici.
L'attribuzione della personalità giuridica non ha mutato tale natura e non ha trasformato l'azienda speciale in un soggetto privato, ma l'ha solo configurata come un nuovo centro di imputazione di situazioni e rapporti giuridici, distinto dal comune, con una propria autonomia decisionale, e l'ha facoltizzata, per l'esercizio di un'attività che ha rilievo economico, ad effettuare scelte di tipo imprenditoriale, cioè ad organizzare i fattori della produzione secondo i modelli propri dell'impresa privata (compatibilmente peraltro con i fini sociali dell'ente titolare) per il conseguimento di un maggiore grado di efficacia, di efficienza e di economicità del servizio pubblico.

5.8 LA PROCEDURA PER LA PROSECUZIONE DEI RAPPORTI DI LAVORO VERSO L'AZIENDA SPECIALE

All'operazione di trasformazione della società Farmacia Comunale Arcisate S.r.l. in azienda speciale si applica l'art. 2112 del C.c. relativo al mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda che recita quanto segue: *"In caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano. Il cedente ed il cessionario sono obbligati in solido, per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento. Con le procedure di cui agli articoli 410 e 411 del codice di procedura civile il lavoratore può consentire la liberazione del cedente dalle obbligazioni derivanti dal rapporto di lavoro. Il cessionario è tenuto ad applicare i trattamenti economici e normativi previsti dai contratti collettivi nazionali, territoriali ed aziendali vigenti alla data del trasferimento, fino alla loro scadenza, salvo che siano sostituiti da altri contratti collettivi applicabili all'impresa del cessionario. L'effetto di sostituzione si produce esclusivamente fra contratti collettivi del medesimo livello (...)"*.
La procedura per la prosecuzione dei rapporti di lavoro, da attuare nelle more dell'operazione di trasformazione sopra citata, dovrà inoltre necessario rispettare i dettami stabiliti dall'art. 47 della Legge 428/1990 che afferma: *"1. Quando si intenda effettuare, ai sensi dell'articolo 2112 del codice civile, un trasferimento d'azienda in cui sono occupati più di quindici lavoratori, l'alienante e l'acquirente devono darne comunicazione per iscritto, almeno venticinque giorni prima, alle rispettive rappresentanze sindacali costituite, a norma dell'articolo 19 della legge 20 maggio 1970, n. 300, nelle unità produttive interessate, nonché alle rispettive associazioni di categoria. In mancanza delle predette rappresentanze aziendali, la comunicazione deve essere effettuata alle associazioni di categoria aderenti alle confederazioni maggiormente rappresentative sul piano nazionale. La comunicazione alle associazioni di categoria può essere effettuata per il tramite dell'associazione sindacale alla quale aderiscono o conferiscono mandato. L'informazione deve riguardare: a) i motivi del programmato trasferimento d'azienda; b) le sue conseguenze giuridiche, economiche e sociali per i lavoratori; c) le eventuali misure previste nei confronti di questi ultimi.*
2. Su richiesta scritta delle rappresentanze sindacali aziendali o dei sindacati di categoria, comunicata entro sette giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al comma 1, l'alienante e l'acquirente sono tenuti ad avviare, entro sette giorni dal ricevimento della predetta richiesta, un esame congiunto con i soggetti sindacali richiedenti. La consultazione si intende esaurita qualora, decorsi dieci giorni dal suo inizio, non sia stato raggiunto un accordo. Il mancato rispetto, da parte

dell'acquirente o dell'alienante, dell'obbligo di esame congiunto previsto nel presente articolo costituisce condotta antisindacale ai sensi dell'articolo 28 della legge 20 maggio 1970, n. 300.
La medesima procedura dovrà essere osservata per quanto riguarda i rapporti di lavoro relativi all'affidamento diretto dei servizi socio educativi, socio assistenziali, culturali, ricreativi sportivi e del tempo libero alla azienda speciale. In tal caso, di fatti, si applica l'art. 31 del D.lgs 165/2001 che richiama espressamente le due normative sopra citate: *"1. Fatte salve le disposizioni speciali, nel caso di trasferimento o conferimento di attività, svolte da pubbliche amministrazioni, enti pubblici o loro aziende o strutture, ad altri soggetti, pubblici o privati, al personale che passa alle dipendenze di tali soggetti si applicano l'articolo 2112 del codice civile e si osservano le procedure di informazione e di consultazione di cui all'articolo 47, commi da 1 a 4, della legge 29 dicembre 1990, n. 428."*

5.9 IL PERSONALE NELLE AZIENDE SPECIALI CON ATTIVITÀ PREVALENTEMENTE ISTITUZIONALE: ISOLATA POSIZIONE DEL TAR LOMBARDIA

La Corte dei Conti sezione controllo dell'Emilia Romagna del 27/07/2015 n. 126/2015/PAR sul tema dei consorzi affidatari di servizi socio assistenziale con conferimento anche del personale dell'ente ha chiarito che:*"Non si ravvisano ostacoli al conferimento al Consorzio (azienda), per il periodo di vigenza del medesimo, del personale che nei Comuni risulta nella dotazione organica dei servizi educativi ed anche della farmacia comunale. Conseguentemente, anche alla luce di quanto appena richiamato, e cioè del carattere di strumentalità del Consorzio e del suo essere parte del sistema amministrativo di ognuno dei comuni associati, come affermato nella richiesta medesima, il personale conferito mantiene lo status di dipendente pubblico ed il suo rapporto di lavoro continua ad essere disciplinato dal CCNL del personale degli Enti locali e dal d.lgs.165/2001. Analogamente a quanto si verifica per le ASP, dunque, per il personale che i comuni soci occupano presso il Consorzio per l'erogazione di servizi socio-assistenziali ad esso affidati, ma il cui rapporto di pubblico impiego continua ad intercorrere con il comune stesso, la disposizione normativa cui fare riferimento è quella contenuta nell'articolo 1, commi 557-bis, l.n. 296/2006, ai sensi della quale costituiscono spese di personale anche quelle sostenute ".....(omissis) per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo agli enti". Tale personale, sebbene occupato presso il Consorzio, dovrà essere computato nella spesa di personale dell'ente socio in conformità alla richiamata disposizione normativa"* (cfr. Deliberazione n.34/2015/PAR Corte dei Conti sezione controllo per l'Emilia Romagna);
Laddove l'azienda speciale si qualifichi, per la specificità delle funzioni amministrative svolte, come ente pubblico non economico di livello locale di cui all'articolo 1, comma 2 del D.Lgs. 165/2001, ne consegue che il suddetto personale acquisisce **lo *status* di dipendente pubblico** e sarà integralmente sottoposto alla normativa pubblicistica.
"Tar Lombardia, Sezione III, sentenza n. 2183 del 15 ottobre 2015: qualifica l'azienda speciale che eroga servizi sociali e socio assistenziali svolgendo funzioni amministrative proprie dei comuni associati come ente pubblico non economico identificando come immediata conseguenza di tale inquadramento il fatto che il personale dell'azienda speciale debba essere ricondotto all'interno del perimetro delle amministrazioni pubbliche e debba dunque osservare la relativa disciplina.

Consiglio di Stato, Sezione V, 8 giugno 2015 n. 2794: precisa l'orientamento della Sezione in tema di procedure selettive per l'individuazione del personale da assumere da parte di aziende speciali e società partecipate pubbliche, giungendo ad affermare che "ciò che è essenziale per radicare la giurisdizione del giudice amministrativo in materia di procedure concorsuali per l'assunzione di personale è la riconducibilità dell'atto o del comportamento all'esercizio di pubblici poteri", cosicché laddove sia possibile escludere che l'azienda – indipendentemente dalla circostanza che abbia veste societaria- svolga funzioni amministrative proprie dell'ente pubblico che l'abbia istituita si radichi la giurisdizione del Giudice Ordinario

5.9 il ruolo dell'organo di revisione economico finanziario

- art. 239 el Tuel comma 1 lett. B) punto 3)
- attestazione ai sensi dell'art. 3 comma 32 della legge 244/2007 legge finanziaria del 2008.

La interpretazione del Tar Lombardia appare oltre non particolarmente motivata, del tutto isolata e non può, allo stato, costituire un precedente significativo.

5.10 Il ruolo del revisore del Comune

L'Organo di revisione economico finanziaria del Comune, nell'espletamento dei propri compiti dovrà attenersi alle disposizioni dettate dall'art. 239 del Testo Unico Enti Locali che stabilisce quanto segue: *"L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:*
a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;

2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessita' dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio (1);
3) modalita' di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
4) (.....)"

Inoltre in relazione al processo di affidamento dei servizi culturali educativi e socio assistenziali all'azienda speciale vien in rilievo per l'Organo di revisione economico finanziaria del Comune anche la seguente disposizione di legge (Legge 24 dicembre 2007, n. 244 – "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) (GU n.300 del 28-12-2007 - Suppl. Ordinario n. 285) - Art. 3 *Disposizioni in materia di: Fondi da ripartire; Contenimento e razionalizzazione delle spese valide per tutte le missioni; Pubblico impiego. Norme finali*
(....)

30. Le amministrazioni che, nel rispetto del comma 27, costituiscono società o enti, comunque denominati, o assumono partecipazioni in società, consorzi o altri organismi, anche a seguito di processi di riorganizzazione, trasformazione o decentramento, adottano, sentite le organizzazioni sindacali per gli effetti derivanti sul personale, provvedimenti di trasferimento delle risorse umane, finanziarie e strumentali in misura adeguata alle funzioni esercitate mediante i soggetti di cui al presente comma e provvedono alla corrispondente rideterminazione della propria dotazione organica.

31. Fino al perfezionamento dei provvedimenti di rideterminazione di cui al comma 30, le dotazioni organiche sono provvisoriamente individuate in misura pari al numero dei posti coperti al 31 dicembre dell'anno precedente all'istituzione o all'assunzione di partecipazioni di cui al comma 30, tenuto anche conto dei posti per i quali alla stessa data risultino in corso di espletamento procedure di reclutamento, di mobilità o di riqualificazione del personale, diminuito delle unità di personale effettivamente trasferito.

32. I collegi dei revisori e gli organi di controllo interno delle amministrazioni e dei soggetti interessati dai processi di cui ai commi 30 e 31 asseverano il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettono 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."

5.11 Il regime contabile dell'azienda speciale

Quando l'azienda svolge servizi pubblici locali c/o di interesse generale a rilevanza economica dovrà tenere:

- Le scritture contabili secondo il metodo della partita doppia con competenza economica e redigere il proprio bilancio secondo il D.M. 4/2/1980, che contiene lo schema tipo dei bilanci delle aziende speciali, che, di fatto, lo equipara a quello previsto per le società di capitali. In tal senso, si esprime la Corte Conti sez. Controllo Lazio n. 84/2013/PAR affermando che: *"La formulazione dell'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. Pertanto, il bilancio di esercizio va redatto ai sensi dell'art. 2423 c.c. e formulato secondo i principi fissati dall'art. 2423 bis c.c."*.
- I prospetti di raccordo con la contabilità prevista per l'ente locale, come previsto dal D. Lgs. 118/2011 per gli enti strumentali.

6 Linee Guida per il Piano Programma

Il legislatore nell'articolo 114 tuel non ha definito il piano programma, né ha indicato i suoi contenuti e le sue forme.

Unico riferimento normativo è l'articolo 38 del DPR 902 secondo cui :"*Esso [il piano programma] contiene le scelte, e gli obiettivi che si intendono perseguire indicando, tra l'altro, in rapporto alle scelte ed agli obiettivi suddetti:*

- *le dimensioni territoriali ed i livelli tecnologici economicamente ottimali di ogni servizio;*
- *i livelli di erogazione dei servizi e gli indici di produttività aziendale raffrontati nel tempo e nello spazio con i dati disponibili di altre aziende del settore;*
- *il programma pluriennale degli investimenti per l'ammodernamento degli impianti e per lo sviluppo dei servizi;*
- *le modalità di finanziamento dei programmi di investimenti;*
- *le previsioni e proposte in ordine alla politica delle tariffe;*
- *la politica del personale, con particolare riferimento ai modi ed alle forme per ricercare la più ampia e continua partecipazione dei lavoratori alla migliore organizzazione del lavoro ed alla produzione e distribuzione dei servizi;*
- *le forme del concorso della collettività e delle associazioni imprenditoriali e cooperative alla migliore gestione dei pubblici servizi.*

Il piano-programma deve essere aggiornato annualmente in sede di aggiornamento del bilancio pluriennale"

Ulteriori Specifiche possono essere contenute nello Statuto dell'Azienda Speciale. Nel caso di specie, nello statuto dell'Azienda Speciale viene stabilito che il Piano Programma debba indicare:

- Le linee di sviluppo dei diversi servizi;
- Il programma degli investimenti e le relative modalità di finanziamento;
- Le previsioni e le proposte in ordine alla politica delle tariffe;
- I modelli organizzativi e gestionali e i programmi per l'acquisizione e la valorizzazione delle risorse umane;
- Le forme di concorso della collettività, delle associazioni, delle aziende e delle cooperative per la migliore gestione dei servizi pubblici affidati".

In particolare i suddetti punti potranno essere sviluppati come segue:

1. LE LINEE DI SVILUPPO DEI DIVERSI SERVIZI:
   - Fornire informazioni in merito agli attuali servizi se non mutati e le modalità di potenziamento.
   - Individuazioni di nuovi servizi o di nuove attività di supporto ai servizi attuali.
   - Tali linee di sviluppo dovranno poi essere sintetizzate in indicatori che saranno oggetto di monitoraggio e di valutazione del grado di raggiungimento dell'obiettivo.
2. PROGRAMMA INVESTIMENTI E MODALITA' DI FINANZIAMENTO:
   - Per ogni attività nuova di cui al punto 1 e per l'eventuale potenziamento delle attività attuali dovranno essere indicati gli eventuali nuovi investimenti e la relative modalità di finanziamento.
3. POLITICA DELLE TARIFFE: per ogni servizio diretto alla collettività dovranno essere individuati i criteri con cui calcolare le tariffe indicando quali categorie di prestazioni/destinatari privilegiare.
4. I MODELLI ORGANIZZATIVI E GESTIONALI E IL PROCESSO DI ACQUISIZIONE E DI VALORIZZAZIONE DEL PERSONALE.

In questa sezione dedicata al personale potranno essere indicate:

- l'organigramma aziendale ed eventuale sua modifica.
- i criteri per la valutazione del personale così come previsto dal decreto 150/2009.
- I criteri per l'assunzione del personale anche se in questo caso ricorrono le deroghe al patto di stabilità di cui all'articolo 18 comma 2 bis del D.L. 112/2008.
- L'eventuale modifica al regolamento per l'organizzazione del personale.

5. COMPARTECIPAZIONE DELLA COLLETTIVITA' alla gestione dei SP nelle modalità che l'azienda ritiene opportuno indicare.

La forma espositiva del piano programma non è predefinita dal legislatore.

***

Rimanendo a disposizione si porgono distinti saluti

Media Gestum Consulting Srl