

Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

ENTI LOCALI

www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

8-9
2020

ORGANIZZAZIONE, SERVIZI

Il ruolo della Polizia Locale per il contenimento dei rischi pandemici
Performance e qualità nei servizi pubblici locali – Il vincolo della “qualità Totale”

Covid-19: gli effetti sulla crisi dell’azienda pubblica
e le sue ricadute sui bilanci delle Amministrazioni Locali socie

ORGANIZZAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

Orientamenti ARAN per l’applicazione degli istituti contrattuali
al tempo del Covid-19

Cambia il bonus fiscale in busta paga

FINANZA E TRIBUTI

Conversione del decreto Rilancio: effetti finanziari e tributari
sugli Enti territoriali

La tassa rifiuti sui magazzini in presenza di imballaggi terziari

ANNO XXVII - AGOSTO - SETTEMBRE 2020 N. 8-9 - DIREZIONE E REDAZIONE VIA DEI MISSAGLIA 97 EDIFICIO B3 20142 MILANO





PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

Conflitto di interessi	La sanità pubblica sotto sequestro di Massimo Di Rienzo e Andrea Ferrarini	1379
-------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------	-------------

CONTRATTI E APPALTI

Contratti pubblici	Il conflitto di interessi dei componenti delle commissioni di gara - Criticità e conseguenze di Simona Cocchi	1386
Contratti pubblici	Le riserve nell'appalto di opera pubblica di Maurizio Ferlini	1391

ORGANIZZAZIONE

Emergenza sanitaria	Il contenimento dei rischi pandemici. Il ruolo della Sicurezza Urbana nella Polizia Locale di Gabriella Paganelli	1396
Comunicazione	Abbatte le barriere: il ruolo del comunicatore digitale nella PA di Ilaria Nanni	1402
Anticorruzione	I principi ispiratori del Codice di Comportamento: quali comportamenti assolvere di Rossana Turturiello e Nicola Dimitri Maria Porcari	1407

SERVIZI

Autovalutazione	Performance e qualità nei servizi pubblici locali - Il vincolo della "qualità Totale" di Ciro D'Aries	1414
Società partecipate	Covid-19: gli effetti sulla crisi dell'azienda pubblica e le sue ricadute sui bilanci delle Amministrazioni Locali socie di Iacopo Cavallini ed Edoardo Rivola	1426
Beni demaniali	La cessazione della demanialità di Massimo Bellin	1430

REVISIONE

OIV e Revisori	Connessione tra i cicli performance e di bilancio, ruolo dell'OIV e dell'Organo di Revisione come leva del cambiamento di Michele Tetro	1435
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------

FINANZA E TRIBUTI

COVID-19	Convertito il decreto Rilancio: effetti finanziari e tributari sugli Enti territoriali di Girolamo Ielo	1440
TOSAP	Il soggetto passivo è il titolare della concessione e, solo se questa manca, l'occupante di fatto di Alessandro Galante	1463
TIA2	Natura privatistica della tariffa rifiuti? Accendere i ceri non è come celebrare la messa di Alberto Pierobon	1467
ICI	Non è sufficiente la qualifica di coltivatore diretto per l'esonero dal pagamento. Sanzione unica per la stessa violazione reiterata per più anni di Federico Gavioli	1474

Sommario

TARI	La tassa è dovuta sui magazzini anche in presenza di imballaggi terziari di Salvatore Servidio	1478
Tributi locali	Maneggio di danaro e attività di accertamento di Giuseppe Durante	1483
Sanzioni	La recidiva opera se i precedenti sono definitivi di Isabella Buscema	1488

ORGANIZZAZIONE E GESTIONE DEL PERSONALE

Emergenza sanitaria	Orientamenti ARAN per l'applicazione di alcuni istituti contrattuali del comparto Funzioni Locali al tempo dell'emergenza da Covid-19 di Valentina Lealini	1491
Personale	Cambia il bonus fiscale in busta paga di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan	1495

FOCUS: PARLIAMO DI ...

Appalti pubblici	La responsabilità per danno erariale del direttore dei lavori nelle opere pubbliche di Maurizio De Paolis	1499
-------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------

RUBRICHE

Rilevazioni contabili	Competenza finanziaria potenziata e contabilità economica derivata: Alienazione di un bene patrimoniale disponibile a cura di Fabio Giulio Grandis e Andrea Federici	1504
Quesiti e risposte	Giro di posta a cura di Marco Nocivelli	1511
Sintesi e commenti	Osservatorio giurisprudenziale a cura di Giancarlo Astegiano	1514
Sintesi e commenti	Osservatorio tributi locali a cura di Girolamo Ielo	1517

DOCUMENTI IN SINTESI

Osservatorio normativo a cura di Francesco Bruno	1519
--------------------------------------------------	-------------

MEMO

L'agenda di agosto-settembre a cura di Francesco Bruno	1528
--------------------------------------------------------	-------------

INDICI

Indici	1535
--------	-------------

Società partecipate

Covid-19: gli effetti sulla crisi dell'azienda pubblica e le sue ricadute sui bilanci delle Amministrazioni Locali socie

di Iacopo Cavallini, Dipartimento di Economia e Management, Università di Pisa ed Edoardo Rivola, Dottore Commercialista e Revisore Contabile, Esperto di legislazione della P.A. e di control governance

Il "Gruppo Amministrazione Pubblica" non può restare immune alla drammatica crisi tutt'ora in corso, tanto più a causa del diverso trattamento riservato dal Legislatore ai suoi attori che rischia di gettare le basi per il venir meno, da un lato, della continuità aziendale di numerosissime società partecipate e, dall'altro, della "tenuta" dei bilanci delle PP.AA. socie.

L'articolo affronta gli effetti di suddette differenze sulla disciplina della crisi delle società in controllo pubblico e sui bilanci degli Enti Locali che detengono partecipazioni.

Gli effetti dei "Decreti Covid" sulle società di capitali

Il difficile momento che sta vivendo l'Italia, alle prese con la "conta dei danni" provocati dalla pandemia, determina ricadute pesantissime sul sistema economico.

Il D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (1), recante "Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali", ha introdotto, sulla base della straordinaria necessità e urgenza di contenere gli effetti negativi che l'emergenza da Covid-19 sta producendo anche sul versante economico, una serie di disposizioni che, impattando sull'attuale formulazione del Codice civile, meritano di essere prese in esame non solo in riferimento alle società di capitali "private", ma anche, e soprattutto, per le ricadute su quelle a partecipazione pubblica, disciplinate dal D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).

Ci pare a questo proposito opportuno focalizzare l'attenzione, in particolare, sugli artt. 5 (*Differimento dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14*) e 6 (*Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale*) del citato D.L. n. 23/2020.

Infatti, con la finalità di evitare le suddette ricadute negative, l'art. 5 del D.L. n. 23/2020 ha differito al 1° settembre 2021 l'entrata in vigore delle (sole) parti del "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" (D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) non ancora entrate in vigore a fine 2020, *in primis* la disciplina sull'allerta; mentre l'art. 6 stabilisce che fino al 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter Cod. civ. Per lo stesso periodo è stata disposta la non operatività della causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, n. 4, e 2545-duodecies del Cod. civ.

Le previsioni dei citati artt. 5 e 6 si collocano nel contesto di una crisi economica le cui dimensioni

(1) Convertito nella Legge 5 giugno 2020, n. 40.

eccezionali, determinate dall'epidemia di Covid-19, coinvolgono anche quelle imprese che, prima dell'epidemia, si trovavano in buone condizioni economiche.

La "crisi da Covid-19, insomma, può determinare risultati di esercizio profondamente negative, con perdite di capitale che non rifletteranno le effettive capacità e potenzialità delle società (sia private che pubbliche).

E, in prospettiva, appare anche fondato il timore, insito nelle norme anzidette, di significative difficoltà nel reperire i mezzi necessari per un'adeguata ricapitalizzazione delle aziende da parte dei soci.

Le disposizioni in esame risultano, pertanto, essere finalizzate a evitare che la perdita di capitale, eventualmente verificatasi nel corso dell'esercizio 2020, ponga gli amministratori di un numero elevatissimo di imprese di fronte a scenari estremamente critici, per non dire drammatici. Infatti, potrebbe verificarsi l'ipotesi della messa in liquidazione delle aziende per il venir meno della prospettiva di continuità ancorché, paradossalmente, redditizie prima dell'insorgere della crisi. Senza contare che, in una situazione di

questo tipo, agli amministratori potrebbe essere addebitata la responsabilità per gestione non conservativa ai sensi dell'art. 2486 Cod. civ.

Vengono sospesi, dunque, gli obblighi previsti dal Codice civile in materia di perdita del capitale sociale, anche se i soci dovranno comunque essere informati della situazione in cui versano le società e delle relative prospettive di recupero.

Le norme richiamate appaiono opportune a salvaguardia delle società di capitali "private" ma anche di quelle a partecipazione pubblica visto che l'art. 6 del D.L. n. 23/2020 si applica indistintamente anche a queste ultime, rispetto alle quali l'art. 1 TUSP stabilisce che per tutto quanto non derogato dalle disposizioni del medesimo decreto si applicano le norme societarie contenute nel Codice civile e quelle generali di diritto privato.

Per cui, è da affermarsi come anche per le società partecipate dalla P.A. non si debba procedere alla ricostituzione dei capitali eventualmente "elisi" dalla crisi, né procedere allo scioglimento nei casi ex art. 2484 o 2545 Cod. civ.

Codice civile

Art. 2446, commi 2 e 3

Riduzione del capitale per perdite

2. Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio. Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

3. Nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano senza valore nominale, lo statuto, una sua modificazione ovvero una deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria possono prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal consiglio di amministrazione. Si applica in tal caso l'articolo 2436.

Art. 2447

Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale

1. Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dall'articolo 2327, gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società.

2482-bis, commi 4, 5 e 6

Riduzione del capitale per perdite

(...)

4. Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti nominati ai sensi dell'articolo 2477 devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.

5. Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

6. Si applica, in quanto compatibile, l'ultimo comma dell'articolo 2446.

2482-ter

Riduzione del capitale al disotto del minimo legale

1. Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo.

2. È fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società.

2484, primo comma, numero 4

Cause di scioglimento

1. Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgono:

(...)

4) per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482 ter.

2486

Poteri degli amministratori

Al verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento della consegna di cui all'articolo 2487-bis, gli amministratori conservano il potere di gestire la società, ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale.

Gli amministratori sono personalmente e solidalmente responsabili dei danni arrecati alla società, ai soci, ai creditori sociali ed ai terzi, per atti od omissioni compiuti in violazione del precedente comma.

Quando è accertata la responsabilità degli amministratori a norma del presente articolo, e salva la prova di un diverso ammontare, il danno risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica o, in caso di apertura di una procedura concorsuale, alla data di apertura di tale procedura e il patrimonio netto determinato alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento di cui all'articolo 2484, detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione. Se è stata aperta una procedura concorsuale e mancano le scritture contabili o se a causa dell'irregolarità delle stesse o per altre ragioni i netti patrimoniali non possono essere determinati, il danno è liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura.

Gli effetti dei Decreti "Covid" sulle società di capitali a partecipazione pubblica e sui bilanci delle P.A. socie

Il "Gruppo Amministrazione Pubblica" (2) evidentemente non può restare immune alla drammatica crisi tutt'ora in corso, tanto più a causa del diverso trattamento riservato dal Legislatore ai suoi attori che rischia di gettare le basi per il venir meno, da un lato, della continuità aziendale di numerosissime società partecipate dalla P.A. e, dall'altro, della "tenuta" dei bilanci degli Enti soci.

Tutto ciò posto, l'art. 6 del citato decreto non copre l'intero range dei possibili scenari che potrebbero aprirsi per le società pubbliche e, più in generale, per il "GAP".

Infatti, l'art. 6 del Decreto Liquidità più volte richiamato, deve essere posto, proprio per le sue finalità, in relazione prima di tutto con la disposizione di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 175/2016.

Da questa lettura combinata trae origine il problema, in particolare per gli enti pubblici territoriali, di provvedere agli accantonamenti previsti ai sensi del comma 1 del citato art. 21:

"1. Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione".

Il tutto con una potenziale ricaduta sui bilanci pluriennali degli Enti Locali, non solo in ragione dell'obbligo di accantonamento a carico delle risorse di parte corrente vincolate in un fondo, ma anche perché un tale appostamento di bilancio, per gli

enti in contabilità finanziaria, è espressione di una regola prudenziale che non fa venire meno i limiti all'utilizzo delle risorse accantonate per il ripiano delle perdite subite dalle società (art. 21, comma 3-bis, D.Lgs. n. 175/2016).

3-bis. Le pubbliche amministrazioni locali partecipanti possono procedere al ripiano delle perdite subite dalla società partecipata con le somme accantonate ai sensi del comma 1, nei limiti della loro quota di partecipazione e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Unione europea in tema di aiuti di Stato.

Infatti, in attuazione del principio del "divieto di soccorso finanziario" resta fermo l'obbligo, a carico dei medesimi Enti Locali, di una verifica sulla

compatibilità "generale" di qualsiasi forma di intervento a sostegno di queste società:

... Un Ente locale che intenda assorbire a carico del proprio bilancio i risultati negativi della gestione di un organismo partecipato è tenuto a dimostrare lo specifico interesse pubblico perseguito in relazione ai propri scopi istituzionali, evidenziano in particolare le ragioni giuridico-economiche dell'operazione, le quali, dovendo essere fondate sulla possibilità di assicurare una continuità aziendale finanziariamente sostenibile, non possono non implicare, tra l'altro, una previa e adeguata verifica delle criticità che generano le perdite, i necessari accertamenti volti ad individuare responsabilità gestionali imputabili agli amministratori societari, nonché una compiuta valutazione circa l'opportunità della

(2) Per la sua definizione si rinvia al paragrafo 2 del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011.

conservazione in vita dell'organismo partecipato o del semplice mantenimento della partecipazione, ossia della convenienza economico finanziaria di tale modalità di gestione del servizio rispetto ad altre alternative possibili (...) **Non sussiste a carico del Comune socio (anche se unico) alcun obbligo di soccorso finanziario, il quale, al contrario, deve essere sempre supportato da un interesse pubblico puntuale e concreto individuato secondo i criteri sopra ricordati (cfr. Sezione Controllo Lombardia, deliberazione n. 224/2016/PRSE) si richiama la necessità che tali scelte siano compatibili con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa con l'obbligo per gli amministratori societari di adottare adeguati piani di risanamento al verificarsi di indicatori di crisi aziendali"** (Corte dei conti, Sezione Regionale di Controllo per la Liguria, n. 24/2017/PAR).

Per cui, fisiologicamente, possono essere ripianate le perdite delle società partecipate, utilizzando anche gli accantonamenti a fondo perdite ma, quando le perdite sono reiterate, è necessaria un'attenta valutazione della situazione al fine di adottare i provvedimenti previsti dalla legge (Corte dei conti - Sezione delle Autonomie, "Gli Organismi partecipati dagli Enti Territoriali e Sanitari" - Relazione 2019, Deliberazione n. 29/SEZAUT/2019/FRG).

Insomma, se l'art. 6 del D.L. n. 23/2020 costituisce una previsione che tutela anche le società pubbliche, è da rilevare come essa non abbracci l'intero rapporto di *governance* con i soci pubblici, i quali - alla luce degli scenari disastrosi per il 2020 e delle previsioni non certo rosee per il 2021 - potrebbero essere pesantemente "investiti" dalle perdite di esercizio delle società partecipate, con inevitabili riflessi sui propri bilanci.

È pur vero che, in questi casi, la ricapitalizzazione e la ricostituzione del capitale sociale in base agli artt. 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter Cod. civ. è stata sospesa dall'art. 6 del Decreto n. 23/2020, consentendo il mantenimento "di diritto" dei presupposti di continuità aziendale, senza cioè obbligare gli enti pubblici soci a mettere in liquidazione le società partecipate in crisi o a ricapitalizzarle; in base, tuttavia, al citato art. 21 del D.Lgs. n. 175/2016, le amministrazioni territoriali sarebbero comunque tenute a reperire le risorse equivalenti, dovendo accantonare le perdite a carico dei propri bilanci in fondi vincolati. Ciò, come detto, con tutte le conseguenze del caso sugli equilibri degli stessi bilanci pubblici.

Alla luce di quanto sopra, gli Enti Locali soci si troverebbero nella situazione di dover fare i conti con un fabbisogno di risorse, dettato dall'art. 21,

corrispondente alla perdita registrata dalla società partecipate in proporzione alla quota di partecipazione detenuta (indipendentemente dalla misura del patrimonio netto come da orientamento consolidato della Corte dei conti) difficilmente fronteggiabile soprattutto in una fase come quella attuale in cui le entrate comunali hanno subito e stanno tutt'ora subendo pesanti contrazioni, tali da mettere a rischio la tenuta stessa degli equilibri finanziari.

In effetti, secondo l'orientamento della Corte dei conti, consolidatosi intorno alla posizione assunta dalla Sezione Regionale della Liguria (delibera 11 ottobre 2018, n. 127), l'accantonamento prescinde dalla capacità del patrimonio netto sociale di assorbire le perdite, dovendo essere "pari al valore dell'intera perdita registrata dalla società partecipata" e non potendo "in nessun caso tale accantonamento essere limitato al valore della quota parte del patrimonio netto della società partecipata detenuta da ogni Ente locale". Siamo di fronte, pertanto, ad una ipotesi di disparità di trattamento tra pubblico e privato, non in linea con lo *status* di società di diritto comune attribuito anche alle società partecipate dalla P.A. dal D.Lgs. n. 175/2016, seppur con il loro assoggettamento a vincoli pubblicistici.

L'art. 6 del Decreto Liquidità è una norma costruita esclusivamente sulla base del Codice civile, che manca di un coordinamento specifico con il D.Lgs. n. 175/2016 e con le previsioni in materia di contabilità pubblica, senza dunque fornire una qualche tutela alle Pubbliche Amministrazioni socie, obbligate come detto a farsi carico delle perdite delle proprie partecipate indipendentemente dal fatto che esse traggano origine dalla contingenza pandemica.