

**RELAZIONE SVOLTA PRESSO IL SINDACATO RAGIONIERI
COMMERCIALISTI DEL PIEMONTE E DELLA VALLE D'AOSTA
NELL'INCONTRO DI STUDIO INDETTO DALL'ASSOCIAZIONE
NAZIONALE REVISORI CONTABILI IL 20 SETTEMBRE 2001 A
TORINO**

Riccardo Romerio

Controlli contabili nelle società di erogazione di servizi

Per prima cosa ritengo opportuno formulare una definizione delle società che erogano servizi.

Rientrano in questo gruppo le aziende che forniscono acqua, gas ed energia elettrica (ultimamente anche teleriscaldamento). Molte di esse esercitano anche la produzione, l'importazione, il trasporto dei servizi erogati nonché la depurazione delle acque e la gestione delle fognature.. -

Altro settore di servizi è quello telefonico con la telefonia fissa e mobile.. -

Possono essere infine considerati servizi la raccolta rifiuti e la gestione dei trasporti urbani.. -

Per capire il mondo delle aziende di servizi occorre fare una breve panoramica storica relativamente al loro sviluppo.. -

Nate come aziende private (spesso con capitali stranieri) nel corso del 1800, in relazione alle scoperte di nuove energie e all'estendersi della modernizzazione con richiesta di servizi più diffusi e organizzati, assunsero ben presto un carattere monopolistico, soprattutto nei servizi a rete, con ovvie influenze negative per quanto attiene i prezzi nei confronti degli utilizzatori.. -

Pertanto, già nel 1903 il governo liberale di allora promulgò la legge "Giolitti" che prevedeva la creazione di aziende municipali regolamentando la loro fisionomia giuridica.. -

Le aziende in questione avevano la precisa finalità di calmierare il mercato e di affiancare la municipalità nella gestione dei servizi sul territorio comunale.. -

In particolare sul piano giuridico le aziende municipali erano di proprietà dei Comuni che assegnavano loro un capitale di dotazione, non avevano personalità giuridica propria in quanto la stessa faceva capo al Comune, ma godevano di ampia autonomia patrimoniale e gestionale.. -

Questa organizzazione lasciava adito a difficoltà interpretative sulla natura dei vari atti delle aziende municipali e sia la dottrina sia la giurisprudenza davano interpretazioni oscillanti tra natura privatistica (vedi ad es. i contratti di lavoro dei dipendenti) e natura pubblica (molte deliberazioni erano soggette al controllo dei Comitati Regionali di Controllo e di competenza della magistratura amministrativa TAR e Consiglio di Stato).. -

-

Anche sul piano patrimoniale molti beni immobili derivanti dal capitale di dotazione rimasero intestati al Comune mentre altri, in particolare quelli acquisiti con autofinanziamento o mutui a carico delle Aziende, vennero intestati direttamente alle Aziende stesse.. -

Tuttavia con l'andare del tempo soprattutto le grandi aziende diventavano sempre più autonome e i controlli del Comune proprietario sempre più formali.. -

La municipalizzazione dei servizi si sviluppava soprattutto nel Nord Italia nel campo energetico dove alcune importanti città creavano grandi aziende (ricordiamo Roma, Milano, Torino e Brescia) e molti capoluoghi di provincia ne seguivano l'esempio con la creazione di aziende di media dimensione.. -

Da sottolineare che molte delle aziende in questione avevano un carattere di multiservizi.. -

Peraltro la concorrenza con il settore privato stimolava le aziende municipali a modernizzarsi e sottrarsi per quanto possibile ai lacci burocratici.. -

Dopo il 1945 le tariffe di gas, energia elettrica e acqua divennero gradualmente amministrate (determinate e controllate dal Comitato Interministeriale Prezzi – CIP) per cui le aziende municipali perdevano la funzione di calmiera mantenendo comunque quella di braccio operativo del Comune fornendo servizi a prezzi scontati al Comune stesso, assumendo inoltre la gestione di Servizi quali l'illuminazione pubblica, i semafori, i depuratori e le fognature, ecc.. -

Un cenno particolare merita l'energia elettrica che nel 1962 venne nazionalizzata lasciando però autonome le aziende municipali elettriche.. -

In campo contabile quasi da subito le aziende municipali introducevano la contabilità economico patrimoniale, abbandonando i collegamenti con la contabilità finanziaria dei Comuni proprietari. Gradualmente venivano adottati i classici prospetti di bilancio (Stato Patrimoniale e Conto Economico) sanzionati successivamente con Decreti Ministeriali per tipologia di servizio.. -

Di particolare rilevanza tra privati e pubblici rimaneva la differenza del trattamento fiscale delle imposte dirette; in pratica gli utili delle aziende municipali venivano consolidati nel bilancio comunale in esenzione d'imposta. Di norma invece venivano autonomamente pagate le imposte indirette (IVA).. -

Per quanto attiene gli organi di controllo contabile il legislatore con l'art. 27 nonies comma 6 della Legge 131/83 e successive integrazioni e modificazioni introduceva l'obbligo per le aziende medio-grandi di dotarsi di un Collegio di Revisori e di avvalersi di esperti o società di certificazione per la verifica dei bilanci.. -

Pertanto già nel 1980, ancorchè con alcune diversità (in particolare in

campo fiscale), non si rilevavano sostanziali differenze tra pubblico e privato in campo contabile.. -

Una svolta radicale nel panorama delle aziende municipali si ha con l'emanazione della Legge n. 142 dell'8/6/1990 (art. 22 e 23) e successive integrazioni e modificazioni che prevedeva l'acquisizione della personalità giuridica da parte delle aziende stesse e, soprattutto la facoltà di trasformarsi in società per azioni concedendo una "moratoria fiscale" di tre anni dalla trasformazione; successivamente con l'art. 3 comma 70 della Legge 549/1995 il termine veniva definitivamente fissato non oltre il 31/12/1999.. -

Quindi a far tempo dall'1/1/2000 tutti i bilanci delle ex aziende municipali sono fiscalmente rilevanti e assimilabili in tutto a quelli delle aziende private.. -

In analogo periodo veniva infine disposta la trasformazione in Spa dell'ENEL e previsto un progetto di smembramento della stessa al fine di favorire un'effettiva privatizzazione del settore elettrico. . -

Tuttavia, nonostante l'allineamento giuridico e fiscale delle aziende ex municipali e dell'ENEL al campo privatistico resta il fatto che le aziende in questione sono ancora praticamente controllate dal capitale pubblico.. -

Ricordiamo infine che a tutela del consumatore e per il controllo del mercato la Legge 481/95 ha istituito l'Autorità per l'energia elettrica e il gas di cui è bene conoscere l'esistenza in quanto la stessa è autorizzata a dettare anche norme di carattere contabile.. -

In relazione a quanto sopra esposto ne consegue che agli effetti dei controlli contabili attualmente i compiti del Collegio Sindacale nelle società di servizi non si discostano teoricamente da quelli delle altre società private.. -

Esistono tuttavia alcune peculiarità derivanti dalla tipologia dei servizi, dalla provenienza pubblica di molte nuove società per azioni e da alcuni interventi dell'Autorità.. -

Di seguito richiamo quelle che ritengo più importanti:.. -

. -

1. Un problema di carattere generale relativo alle aziende di servizi è quello del grande numero di clienti e quindi la conseguente emissione di centinaia di migliaia di fatture. Essendo praticamente impossibile controllarle analiticamente, sia per la quantità sia per le complicazioni tariffarie connesse, si può ricorrere a controlli al campione che sono utili ma non sufficienti.. -

Occorre quindi trovare un metodo che vada alla fonte; si suggerisce quindi l'analisi e il controllo delle procedure informatiche valutando i controlli incrociati, l'applicazione di eventuali sconti, il corretto inserimento dei nuovi contratti alle condizioni tariffarie previste e soprattutto le cessazioni che, se effettuate abusivamente, potrebbero

provocare mancate fatturazioni.. -

Un esempio delle difficoltà di fatturazione si è verificata in molte grandi aziende con il passaggio dei programmi informatici dall'anno 1999 all'anno 2000 dove alcuni di essi non correttamente impostati hanno comportato ritardi e difficoltà e soprattutto da un punto di vista contabile messo in discussione la certezza degli addebiti.. -

Analogo problema si prospetta per il controllo dei pagamenti, l'addebito degli interessi di mora e il perseguimento dei clienti morosi. Anche in questo caso, oltre ai normali strumenti di controllo, occorre analizzare a fondo le procedure automatizzate.. -

Inoltre le recenti disposizioni dell'Autorità a tutela dell'utente hanno reso molto più difficoltosa l'esazione con una tendenza all'aumento dei crediti verso terzi. Va pertanto attentamente valutata la congruità civilistica del fondo svalutazione crediti in relazione all'eventuale accentuarsi del fenomeno.. -

. -

2. Un secondo impegnativo compito del Collegio Sindacale è il controllo dello Stato Patrimoniale in relazione alla trasformazione in spa delle aziende municipali. Tenuto conto delle difficoltà derivanti dalla prima richiamata complessa natura del patrimonio delle aziende in questione e dell'obbligo imposto con la citata Legge n. 142/90 alla trasformazione il legislatore dettava una serie di agevolazioni nell'iter del trasferimento dei beni e di esenzioni e riduzioni in campo fiscale.. -

Comunque di norma è stato necessario procedere alla stima dei beni trasferiti ai sensi dell'art. 2343 del codice civile che richiede, come è noto, il parere anche del Collegio Sindacale. La complessità della materia, la non facile valorizzazione dei beni (impianti con durate lunghissime, reti interrate, cabine, ecc.) richiede specifiche competenze di non facile acquisizione.. -

Peraltro il valore di perizia si riflette direttamente sull'intero capitale sociale e sulla redditività dell'azienda in relazione agli ammortamenti.. -

Importante ricordare anche la demanialità di alcuni beni (acquedotti, fognature, illuminazione pubblica, ecc.) che si devono evidenziare nello Stato Patrimoniale.. -

Particolare rilievo assumono la stipulazione dei contratti di servizio con i Comuni titolari delle concessioni sia perchè condizionano la redditività dell'Azienda sia per i riflessi fiscali. La materia è piuttosto complessa e in merito si sta sviluppando in dottrina, in giurisprudenza e in campo fiscale una serie di studi e di sentenze. Nei contratti di servizio devono inoltre essere chiaramente evidenziati gli eventuali costi sociali.. -

Sulla congruità di detti contratti è a mio avviso opportuno (anche se non previsto espressamente dal codice civile) un parere del Collegio

Sindacale.. -

. -

3. Nelle aziende multiservizio e per quelle che producono, trasportano e vendono energia elettrica e gas un importante adempimento è la separazione contabile delle diverse attività sia nel Conto Economico sia nello Stato Patrimoniale. In argomento occorrerebbe un apposito seminario per poter sviscerare le numerose implicazioni contabili.. -

Richiamiamo quindi unicamente l'esperienza di molte aziende multiservizi che per verificare la redditività dei singoli servizi avevano già introdotto da parecchio tempo il concetto di separazione contabile (orizzontale).. -

Attualmente esiste una deliberazione dell'Autorità (delibera 61/99) che detta i criteri per una separazione nel campo elettrico (verticale) per tipo di attività (produzione, trasporto e distribuzione). E' in corso di emissione analogo provvedimento per il settore del gas.. -

Se un'azienda esercita quindi più attività tra le quali la gestione dell'energia elettrica e del gas è necessario predisporre la doppia separazione contabile (orizzontale e verticale).. -

. -

4. Da sottolineare infine per le aziende municipalizzate i problemi contabili e fiscali sottesi alla cessazione della "moratoria fiscale" in relazione al passaggio a società per azioni. Anche in questo caso sarebbe necessario uno studio approfondito in un apposito incontro.. -

In sintesi ricordo che l'art. 3 comma 72 della Legge 549/95 prevede che dall'1/1/2000 tutte le società ex municipali siano soggette alle imposte dirette e indirette. Per il passaggio da bilancio ex azienda municipale a bilancio fiscalmente soggetto il legislatore ha richiesto una "dichiarazione di conformità" da parte di una società di certificazione o da appositi Enti di osservanza alle norme del codice civile in tema di conti annuali. Il disposto era nato per sanare operazioni e accantonamenti effettuati in modo civilisticamente corretto ma senza riconciliazione fiscale e renderle "fiscalmente dedotte".. -

Tuttavia le interpretazioni per singole voci lasciano adito a molti dubbi e anche in questo campo si sta sviluppando una giurisprudenza fiscale.. -

Il Collegio Sindacale deve essere quindi particolarmente attento nell'avallare la distribuzione e l'utilizzo di fondi di cui non siano ben chiare le conseguenze fiscali.. -

Relativamente alle agevolazioni fiscali legate alla trasformazione in società per azioni delle aziende municipali, per quanto concerne il trasferimento del patrimonio e la moratoria fiscale, è opportuno conoscere che, in sede di Comunità Europea, è in corso una procedura di infrazione

alle norme comunitarie in relazione ad una presunta disparità di trattamento con le società per azioni private. Da segnalare che in materia alcune aziende hanno ritenuto di istituire appositi accantonamenti.. -

In conclusione vorrei ricordare che le società in questione stanno vivendo un momento particolarmente movimentato e complesso per le conseguenze legate alla privatizzazione e liberalizzazione dei servizi con sviluppi spesso di non facile controllo del mercato. Si procede quindi a scorpori, apparentamenti, fusioni alla ricerca della condizione per conseguire la migliore redditività.. -

E' appena il caso di richiamare i Collegi Sindacali ad una attenta vigilanza sulle varie operazioni e sulle decisioni strategiche che comportino riflessi economici e possano in qualche modo influire sulla solidità dell'impresa. . -

.

Riccardo Romerio

Revisore Contabile. -

via Rimini 12. -

10153 TORINO. -

tel. 335/62.85.935. -