

Validazione e approvazione del Piano economico finanziario (Pef) della tassa rifiuti. E' richiesto il parere dell'organo di revisione economico-finanziario?

07 Maggio 2024

Giuseppe Fiorillo, Clemente Lombardi

Validazione e approvazione del Piano economico finanziario (Pef) della tassa rifiuti. E' richiesto il parere dell'organo di revisione economico-finanziario?

Abstract: Lo scritto affronta la questione, dibattuta sia in dottrina che in sede istituzionale relativa al soggetto cui compete la validazione del Pef che ARERA (art. 6 delibera n. 443 del 31 ottobre 2019) individua “ omissis ... nell'Ente territorialmente competente o un soggetto dotato di adeguati profili di terzietà rispetto al gestore ...”, ed offre lo spunto per analizzare la funzione svolta dall'organo di revisione in questa procedura.

Breve excursus storico

Con il dichiarato scopo di consentire economie di scala e di diversificazione idonee a massimizzare l'efficienza dei servizi e la disciplina generale in materia di **organizzazione dei servizi pubblici locali** di interesse economico collettivo strutturati a rete, è stato emanato il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, che al comma 1-bis dell'art. 3-bis dispone: “*Le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo sono esercitate unicamente dagli enti di governo degli ambiti o bacini territoriali ottimali e omogenei istituiti o designati ai sensi del comma 1 del presente articolo cui gli enti locali partecipano obbligatoriamente, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, comma 90, della legge 7 aprile 2014, n. 56.*

Qualora gli enti locali non aderiscano ai predetti enti di governo entro il 1° marzo 2015 oppure entro sessanta giorni dall'istituzione o designazione dell'ente di governo dell'ambito territoriale ottimale ai sensi del comma 2 dell'articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2014, n. 15, il Presidente della regione esercita, previa diffida all'ente locale ad adempiere entro il termine di trenta giorni, i poteri sostitutivi.

Le deliberazioni degli enti di governo di cui al comma 1 sono validamente assunte nei competenti organi degli stessi senza necessità di ulteriori deliberazioni, preventive o successive da parte degli organi degli enti locali. Nel caso di affidamento in house, gli enti locali proprietari procedono, contestualmente all'affidamento, ad accantonare pro quota nel primo bilancio utile, e successivamente ogni triennio, una somma pari all'impegno finanziario corrispondente al capitale proprio previsto per il triennio nonché a redigere il bilancio consolidato con il soggetto affidatario in house”.

Nel settore dei rifiuti operano con specifiche funzioni e competenze lo Stato, le Regioni, gli Enti di governo degli ambiti territoriali ottimali (EGATO), le Province, i Comuni e, a livello sovranazionale, la Commissione Europea.

Nella cornice delineata dalla legge, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano sono chiamate a definire il perimetro o porzioni di territorio degli ambiti o bacini territoriali ottimali (ATO) all'interno dei quali deve essere organizzato il servizio di gestione rifiuti individuando alcune fasi principali: spazzamento e lavaggio strade, raccolta e trasporto dei rifiuti urbani, trattamento e recupero dei rifiuti urbani, trattamento e smaltimento dei rifiuti urbani, gestione tariffe e rapporti con gli utenti; contestualmente, per ciascun ambito deve essere istituito o designato il relativo ente di governo (EGATO).

Gli ambiti devono avere dimensioni almeno **provinciali**. Estensioni inferiori devono essere giustificate in base ai principi di proporzionalità, adeguatezza ed efficienza e a criteri di differenziazione territoriale e socio-economica.

Gli enti locali ricadenti in ciascun ambito hanno **l'obbligo di aderire** al corrispondente EGATO, che rappresenta l'unico soggetto all'interno del quale vengono esercitate le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli del ciclo dei rifiuti urbani, di scegliere la forma di gestione, di determinare le tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidare la gestione e relativo controllo, di approvare i Piani d'Ambito.

L'organizzazione del servizio di gestione rifiuti urbani in Italia conta, nel complesso, **76** Ambiti Territoriali Ottimali, di cui **10** in ambito regionale, **4** sovra-provinciale, **35** provinciale, **27** sub-provinciale; **4 regioni** (Lazio, Molise, Sardegna e Provincia autonoma di Bolzano, oltre alla **Lombardia** che, avvalendosi di quanto previsto dall'art. 200, comma 7, del D.Lgs. 152/2006 (Codice dell'Ambiente), ha optato per un modello organizzativo che non prevede la delimitazione degli ATO) non hanno individuato gli enti di governo dei propri ambiti territoriali ottimali (per un totale di 8 ATO) e che risultano, pertanto, passibili dell'esercizio del potere sostitutivo da parte della Presidenza del Consiglio dei Ministri o del Prefetto territorialmente competente (Fonte: INVITALIA: “Il Progetto ReOPEN SPL”).

Secondo il predetto report, l'esercizio effettivo delle funzioni di organizzazione e affidamento dei servizi, in molti contesti regionali è stata notata una sovrapposizione e/o duplicazione di competenze tra EGATO ed enti locali. Tale criticità risulta particolarmente frequente nelle regioni le cui normative regionali o piani di settore prevedono la presenza di sub-ATO per l'organizzazione delle attività di raccolta rifiuti urbani. In molti di questi casi, infatti, è data possibilità ai comuni ricadenti in ciascun sub-ATO di esercitare la funzione di affidamento del servizio al di fuori dell'ente di governo d'ambito, costituendo, nel caso di sub-ATO sovracomunali, aggregazioni ulteriori rispetto all'EGATO. Ne consegue una inevitabile violazione del c.d. principio di unitarietà organizzativo-gestionale, dato che nei casi citati è la stessa disciplina regionale a prevedere la moltiplicazione delle stazioni appaltanti all'interno dello stesso ATO. Oltretutto, non sono rari i casi in cui i comuni procedono all'affidamento dei servizi singolarmente e senza tener conto neanche dei

bacini sub-ATO eventualmente definiti dalla Regione o dall'ente di governo dell'ambito territoriale ottimale. Il tratto appare difficilmente rimediabile senza una riforma legislativa che determini con certezza i limiti invalicabili delle funzioni dei comuni e senza un'adeguata dotazione professionale e finanziaria delle autorità.

L'analisi ha evidenziato che per le modalità di gestione/affidamento del servizio, in generale, prevale la gara: il 58% dei comuni risulta infatti essere servito da un gestore che opera in forza di un affidamento disposto in seguito a procedura ad evidenza pubblica. Tuttavia, nelle città di più grandi dimensioni si predilige l'affidamento diretto a società in house. Da sottolineare che il 26% della popolazione risulta servita da operatori il cui affidamento risulta scaduto e in proroga.

L'inerzia dei soggetti interessati da tali adempimenti è sottoposta all'esercizio di poteri sostitutivi:

- a) da parte della Presidenza del Consiglio dei Ministri e/o del Prefetto competente per territorio (Decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150, art. 13), nei confronti delle Regioni eventualmente inadempienti;
- b) da parte del Presidente della Regione, nei confronti degli enti locali.

L'organizzazione della gestione all'interno di ambiti territoriali ottimali è disciplinata anche dalla normativa settoriale in materia di rifiuti urbani. Il decreto legislativo n. 152/2006, non fissa, tuttavia, limiti minimi dimensionali degli ambiti, ma detta una serie di criteri per la delimitazione che fanno riferimento a:

- superamento della frammentazione gestionale;
- adeguate dimensioni gestionali;
- ottimizzazione della circolazione di rifiuti;
- caratteristiche territoriali della produzione di rifiuti;
- delimitazione preesistenti.

Al fine di consentire in base alle diversità territoriali, una maggiore efficienza gestionale ed una migliore qualità del servizio all'utenza, ciascun ambito può essere articolato in aree omogenee, denominate **Sub Ambiti Distrettuali (SAD)**, con riferimento ai criteri di ottimizzazione del ciclo o di suoi segmenti funzionali, in conformità a criteri e parametri indicati nel Piano regionale di gestione dei rifiuti ai sensi dell'articolo 200, commi 1 e 7 del decreto legislativo 152/2006.

La scelta della modalità di affidamento del servizio e il relativo controllo è in capo agli Enti di governo d'ambito (EGATO), laddove sono effettivamente costituiti e operativi, o, in loro mancanza, alla Regione o Provincia autonoma o altri enti competenti (come ad esempio i Comuni).

Ad esempio, la **regione Campania** ha regolato ex novo la materia con l'emanazione della legge regionale n. 14/2016 "*Norme di attuazione della disciplina europea e nazionale in materia di rifiuti*".

L'articolo 23 della citata Legge Regionale n. 14/2016 e successive modifiche, ha istituito, tra l'altro, l'Ambito Territoriale Ottimale Caserta (in numero di 7, di cui 4 a livello provinciale e 3 sub-provinciale) per l'esercizio associato delle funzioni relative al servizio di gestione integrata dei rifiuti da parte dei Comuni della Provincia di Caserta, al quale partecipano obbligatoriamente tutti i Comuni ricompresi nel predetto ATO.

Il successivo articolo 25 ha stabilito che il soggetto di governo di ciascun ambito è l'Ente d'Ambito (**EdA**), Ente pubblico non economico, di governo degli ambiti, dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, di autonomia organizzativa, amministrativa e contabile, cui viene attribuita, per quanto qui interessa e, tra le altre, la seguente competenza ai sensi dell'art. 26 lett. f) *“determinazione della tariffa d'ambito o di ciascun Sub Ambito Distrettuale, individuando per ogni Comune la misura della tariffa dovuta, tenuto conto dei servizi d'ambito resi, della specifica organizzazione del servizio, delle azioni virtuose, delle politiche di prevenzione, riutilizzo, delle percentuali di raccolta differenziata nonché della qualità della raccolta, da valutare secondo i parametri stabiliti dalle linee guida di cui all'articolo 9, comma 1, lettera i)”*.

A partire dal 2018, l'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) svolge funzioni di regolazione e controllo del settore, con l'obiettivo primario di migliorare il sistema di regolazione del ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati.

Il predetto organismo, istituito con la legge n. 481 del 1995, è un'autorità amministrativa indipendente che opera per garantire la promozione della concorrenza e dell'efficienza nei servizi di pubblica utilità e tutelare gli interessi di utenti e consumatori, armonizzando gli obiettivi economico-finanziari dei soggetti esercenti i servizi con gli obiettivi generali di carattere sociale, di tutela ambientale e di uso efficiente delle risorse.

Predisposizione del Piano economico finanziario

Con la delibera n. 443/2019 e successive, ARERA oltre a definire i criteri per la determinazione dei costi efficienti nel servizio gestione rifiuti ha delineato un preciso **percorso di approvazione** del Piano economico finanziario (Pef) sulla base del quale avviene la determinazione delle tariffe, e precisamente:

1. proposta del gestore/i (pef grezzo);
2. validazione del Pef da parte dell'Ente territorialmente competente (Etc) che è l'organo di governo dell'Ambito, se costituito o operativo, oppure, in loro assenza, dalla Regione o Provincia autonoma o altri enti competenti (come ad esempio i Comuni).
3. approvazione del Pef da parte di ARERA.

L'articolo 6 della citata delibera prevede che il Pef venga elaborato e **programmato dal gestore**, ovvero il soggetto che eroga il servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani nonché i singoli servizi che lo compongono, secondo quanto previsto dal metodo tariffario rifiuti (Mtr), e lo trasmetta **all'Ente territorialmente competente (Etc) a cui spetta la validazione**.

L'arco temporale di riferimento è di **quattro anni** (coincidente con la durata del secondo periodo regolatorio), e prevede, con cadenza annuale, l'andamento dei costi di gestione e di investimento, al netto di eventuali finanziamenti pubblici, nonché la previsione annuale dei proventi da tariffa.

Il Pef si compone del piano tariffario, del conto economico e del rendiconto finanziario.

Ai sensi dell'articolo 1, punto 1.2 della delibera ARERA n. 57 del 3 ottobre 2020/R/Rif. *“Laddove l'Ente territorialmente competente risulti identificabile con il gestore, la procedura di validazione di cui al comma 6.3 del provvedimento da ultimo citato (deliberazione 443/2019) può essere svolta da un soggetto, che può esser inteso come una specifica struttura o un'unità organizzativa, nell'ambito dell'Ente medesimo o identificabile in un'altra amministrazione territoriale, dotato di adeguati profili di terzietà rispetto all'attività gestionale, al fine di evitare sovrapposizioni tra chi è investito della responsabilità di dichiarare la veridicità dei dati da considerare, ossia il responsabile dell'attività gestionale, e chi è chiamato a validarli. Nel caso in cui l'Ente territorialmente competente documenti di trovarsi nelle condizioni di non ricevere adeguata collaborazione da altre amministrazioni per lo svolgimento dell'attività di collaborazione, ne dà comunicazione all'Autorità nell'ambito della trasmissione degli atti di competenza”*.

Nelle regioni in cui non sono costituiti gli ambiti, l'Ente territorialmente competente (Etc) è identificato nel Comune che somma a sé sia la funzione di gestore del servizio che predispone il PEF sia di organo di validazione dello stesso Pef da lui stesso avanzato, risultando così privo del necessario profilo di terzietà ai fini della validazione, con evidenti profili di conflitto di interesse.

In questa evenienza una soluzione possibile (suggerita da ANCI Lombardia, circolare n. 585/2020) potrebbe essere quella di individuare **l'organo di revisione dei Comuni** come soggetto validatore, assimilandolo ad una specifica struttura o ad unità organizzativa, nell'ambito dell'ente medesimo, dotato di adeguati profili di terzietà rispetto all'attività gestionale ai sensi della delibera ARERA 57/2020/R/Rif e quindi **equiparando il parere dell'organo di revisione alla validazione del Pef**.

Occorre aggiungere che Arera, al capitolo 4 dell'Allegato 2 alla Determinazione 2/DRIF/2021, nel definire lo schema tipo della Relazione di accompagnamento al Pef 2022-2025, ha infatti specificato in nota che: *“ai sensi dell'articolo 28.3 del MTR-2 l'attività di validazione deve essere svolta da un soggetto dotato di adeguati profili di terzietà rispetto all'attività gestionale ed a tal fine all'attività di validazione può essere preposta, a seconda dei casi, una specifica struttura od un'unità organizzativa del medesimo Ente territorialmente (ad esempio l'organo di revisione contabile od un ufficio diverso da quello che ha fornito i dati) competente ovvero un'altra amministrazione territoriale”*.

Soluzione suggestiva alla quale non si ritiene possa aderirsi in quanto la normativa di settore che disciplina l'attività dell'organo di revisione economico-finanziario (art. 239 del Tuel 267/2000) non prevede in capo al predetto organo l'attività di validazione del Pef.

Il motivato parere che l'organo di revisione economico-finanziario è tenuto ad esprimere sulla deliberazione di adozione del Pef e di approvazione delle tariffe non può essere **assimilato** all'attività di validazione del Pef che richiede una **complessa e specifica istruttoria** in alcun modo equiparabile alla tipologia di controlli che l'organo di revisione è tenuto a effettuare nell'ambito dell'espressione dei propri motivati giudizi di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile.

Infatti, detto organo, nell'ambito delle funzioni di **vigilanza/controllo**, è tenuto a verificare il rispetto della **metodologia** applicata da ARERA per l'adozione del Pef, oltre che la **coerenza, completezza** delle previsioni del Pef con i dati contabili del bilancio, **l'attendibilità** delle previsioni di entrata, nonché la **congruità** dei costi riportati nel Pef (Cfr. delibera ARERA 443/2019).

Procedura di approvazione del Pef - Individuazione del soggetto competente alla validazione

L'articolo 6 della deliberazione ARERA n. 443/2019/R/Rif. definisce la procedura di approvazione del Pef, come segue:

6.1 Sulla base della normativa vigente, il gestore predisponde annualmente il piano economico finanziario, secondo quanto previsto dal MTR di cui alla deliberazione 3 agosto 2021, n. 363/2021/R/Rif. modificata con deliberazione 23 gennaio 2024, 7/2024/R/Rif. (oggi, MTR-2 valevole per il secondo periodo regolatorio 2022-2025) e lo trasmette all'Ente territorialmente competente.

6.2 Il piano economico finanziario è corredato dalle informazioni e dagli atti necessari alla validazione dei dati impiegati e, in particolare, da:

a) una dichiarazione, ai sensi del d.P.R. 445/2000, sottoscritta dal legale rappresentante, attestante la veridicità dei dati trasmessi e la corrispondenza tra i valori riportati nella modulistica con i valori desumibili dalla documentazione contabile di riferimento tenuta ai sensi di legge;

b) una relazione che illustra sia i criteri di corrispondenza tra i valori riportati nella modulistica con i valori desumibili dalla documentazione contabile, sia le evidenze contabili sottostanti;

c) eventuali ulteriori elementi richiesti dall'Ente territorialmente competente.

6.3 La procedura di validazione consiste nella verifica della completezza, della coerenza e della congruità dei dati e delle informazioni necessari alla elaborazione del piano economico finanziario e viene svolta dall'Ente territorialmente competente o da un soggetto dotato di adeguati profili di terzietà rispetto al gestore.

6.4 Sulla base della normativa vigente, l'Ente territorialmente competente assume le pertinenti determinazioni e provvede a trasmettere all'Autorità la predisposizione del piano economico finanziario e i corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti, o dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, in coerenza con gli obiettivi definiti.

6.5 L'Autorità, salva la necessità di richiedere ulteriori informazioni, verifica la coerenza regolatoria degli atti, dei dati e della documentazione trasmessa ai sensi dei commi 6.1 e 6.2 e, in caso di esito positivo, conseguentemente approva.

6.6 Fino all'approvazione da parte dell'Autorità di cui al comma precedente, si applicano, quali prezzi massimi del servizio, quelli determinati dall'Ente territorialmente competente”.

Il Pef, dunque, è sottoposto a verifica da parte dell'Ente territorialmente competente nell'ambito del procedimento di approvazione. La verifica concerne almeno:

a) la coerenza degli elementi di costo riportati nel Pef rispetto ai dati contabili dei gestori;

b) il rispetto della metodologia prevista dal presente provvedimento per la determinazione dei costi riconosciuti;

c) il rispetto dell'equilibrio economico finanziario del gestore.

Una volta ricevuto il Pef validato dall'Ente territorialmente competente, che è l'Ente di governo dell'Ambito, qualora costituito, il Consiglio comunale dovrà formalmente prenderne atto e provvedere all'approvazione delle tariffe TARI che devono essere fissate in conformità del Pef stesso.

Ricordiamo che per l'individuazione dell'organo competente a deliberare in materia, bisogna richiamare *in primis* il comma 2 dell'articolo 42 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 ed al combinato disposto della lettera b) che prevede “..... *piani finanziari.....*”; e della lettera f) “*istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote; disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi*”.

Se per l'approvazione dei piani economico-finanziari non vi erano, infatti, dubbi circa la competenza attribuita esplicitamente dal citato articolo 42 Tuel n. 267/2000, qualche **incertezza interpretativa** permaneva sulla competenza a deliberare le tariffe della TARI dal momento che il Tuel, nel delineare le competenze dei Consigli, ha escluso esplicitamente dai loro compiti la determinazione delle aliquote delle imposte, traslando così, indirettamente, alla **Giunta** la competenza a fissare le aliquote.

Alla Giunta comunale competono tutti gli atti rientranti, ai sensi dell'art. 107, commi 1 e 2, del Tuel, nelle funzioni degli organi di governo, che non siano riservati dalla legge al Consiglio e che non ricadano nelle competenze, previste dalle leggi o dallo statuto, del Sindaco o del Presidente della provincia o degli organi di decentramento (articolo 48, comma 2, del Tuel).

A porre fine alla questione, in *subiecta materia* è intervenuta la legge 27/12/2013, n. 147 che, con il comma 683 dell'articolo 1 ha, espressamente, individuato il “*Consiglio comunale organo competente ad approvare, entro il termine fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, le tariffe della TARI in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dal Consiglio comunale o da altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia....., e possono essere differenziate in ragione del settore di attività nonché della tipologia e della destinazione degli immobili*”.

Successivamente è intervenuto il comma 527 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, che “*al fine di migliorare il sistema di regolazione del ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati, per garantire accessibilità, fruibilità e diffusione omogenee sull'intero territorio nazionale nonché adeguati livelli di qualità in condizioni di efficienza ed economicità della gestione, armonizzando gli obiettivi economico-finanziari, nonché di garantire l'adeguamento infrastrutturale agli obiettivi imposti dalla normativa europea.....*”, ha assegnato all'Autorità di Regolazione per Energia, Reti e Ambiente (AREERA) le seguenti funzioni di regolazione e controllo, attribuite “*con i medesimi poteri e nel quadro dei principi, delle finalità e delle attribuzioni, anche di natura sanzionatoria, stabiliti dalla legge 481/95*”, in particolare in materia di:

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)
- f) predisposizione ed aggiornamento del metodo tariffario per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, a copertura dei costi di esercizio e di investimento, compresa la remunerazione dei capitali, sulla base della valutazione dei costi efficienti e del principio “chi inquina paga”;
- g) fissazione dei criteri per la definizione delle tariffe di accesso agli impianti di trattamento;
- h) approvazione delle tariffe definite, ai sensi della legislazione vigente, dall'ente di governo dell'ambito territoriale ottimale per il servizio integrato e dai gestori degli impianti di trattamento;

i) verifica della corretta redazione dei piani di ambito esprimendo osservazioni e rilievi;

l) formulazione di proposte relativamente alle attività comprese nel sistema integrato di gestione dei rifiuti da assoggettare a regime di concessione o autorizzazione in relazione alle condizioni di concorrenza dei mercati;

m)

n)

Acclarata, quindi la competenza del Consiglio comunale, di seguito si riportano le principali deliberazioni adottate dall'Autorità di Regolazione per l'Energia Reti e Ambiente (ARERA) per quanto di interesse:

- deliberazione del 3 agosto 2021, n. 363/R/Rif., il cui allegato A è stato integrato e modificato dalla deliberazione 3 agosto 2023, 389/2023/R/ RIF , recante “Aggiornamento biennale (2024-2025) del Metodo Tariffario Rifiuti (MTR-2)” e dalla deliberazione 23 gennaio 2024, 7/2024/R/ Rif., recante “*Ottemperanza alle Sentenze del Consiglio di Stato, Sezione Seconda, nn. 10548, 10550, 10734, 10775 del 2023, in materia di regolazione tariffaria degli impianti di trattamento di rifiuti, di cui alla deliberazione dell'autorità 363/2021/R/Rif., e ulteriori disposizioni attuative*” in cui si fissano i criteri di riconoscimento dei costi efficienti di esercizio e di investimento del servizio integrato dei rifiuti per il periodo 2022-2025 per la determinazione delle tariffe con l'applicazione del metodo tariffario rifiuti per il secondo periodo regolatorio 2022-2025 (MTR-2), confermando la procedura di approvazione già fissata dalla precedente deliberazione ARERA del 31 ottobre 2019 n. 443/2019/R/Rif;

- deliberazione del 26 ottobre 2021, n. 459/R/Rif. che ha definito la valorizzazione dei parametri alla base del calcolo dei costi d'uso del capitale in attuazione del metodo tariffario rifiuti (MTR-2);

- deliberazione del 3 agosto 2023, n. 389/R/Rif., che disciplina le regole e le procedure per l'aggiornamento biennale (2024-2025) delle entrate tariffarie di riferimento e delle tariffe di accesso agli impianti di chiusura del ciclo “**minimi**”, o agli impianti “**intermedi**”;

- determinazione n. 1/DTAC/2023 del 6 novembre 2023, con cui si approvano gli schemi tipo degli atti costituenti la proposta tariffaria e delle modalità operative per la relativa trasmissione all'Autorità, e si forniscono chiarimenti su aspetti applicativi della disciplina tariffaria del servizio integrato dei rifiuti approvata di cui alla deliberazione 389/2023/R/Rif (MTR-2) per l'aggiornamento biennale (2024-2025).

In ottemperanza all'art. 7 della deliberazione ARERA n. 363 del 3 agosto 2021, all'Etc (in Campania EdA) sono attribuiti i seguenti compiti:

1. la ricezione del Pef “grezzo” da parte del gestore e la verifica formale che si componga di tutte le sue parti;

2. la definizione dei parametri/coefficienti per il completamento del Pef previsti dal MTR-2 ed il consolidamento del Pef;

3. la redazione della relazione di accompagnamento al Pef per le parti pertinenti, compresa l'eventuale istanza per il superamento del limite di crescita annuale (art. 4.6 dell'Allegato “A” alla deliberazione 3 agosto 2021, n. 363/R/Rif, integrato e modificato dalla deliberazione 3 agosto 2023, 389/2023/R/Rif, recante “Aggiornamento biennale (2024 – 2025) del Metodo tariffario Rifiuti (MTR-2);

4. la validazione del Pef finale (completezza, coerenza e congruità dei dati);

5. l'assunzione della determinazione della “proposta tariffaria” (Pef 2024-2025, relazione di accompagnamento, dichiarazioni di veridicità, come da Allegati 2 3 e 4 della determinazione ARERA del 6 novembre 2023 n. 1/DTAC/2023), nei termini utili per consentire le successive deliberazioni inerenti l'articolazione tariffaria;

6. la trasmissione ad ARERA del Pef e della “**proposta tariffaria**” corredati dalle relative delibere entro il termine di 30 giorni dalla delibera di approvazione delle “**pertinenti determinazioni**” da parte dell’Ente locale.

Inoltre:

- all’art. 27, punto 27.1 “dell’Allegato “A” alla deliberazione 3 agosto 2021, 363/2021/R/rif, integrato e modificato dalla deliberazione 3 agosto 2023, 389/2023/R/Rif, e dalla deliberazione 23 gennaio 2024, 7/2024/R/Rif., recante “Aggiornamento biennale (2024 – 2025) del Metodo tariffario Rifiuti (MTR-2) è previsto che *“Sulla base di quanto disciplinato ai commi 7.1 e 7.2 della deliberazione di approvazione del presente Allegato, i gestori predispongono il Pef, dettagliandone lo sviluppo per un periodo quadriennale coincidente con il secondo periodo regolatorio 2022-2025, in conformità alle indicazioni metodologiche di cui al presente Titolo (indicazioni metodologiche per l’aggiornamento del Piano Economico Finanziario) e a partire dai dati risultanti dalle fonti contabili obbligatorie relative all’esercizio di riferimento secondo quanto previsto dall’art. 7, nonché tenuto conto delle regole per la determinazione dei costi operativi, di cui al Titolo III, dei costi d’uso del capitale, di cui al Titolo IV, e dei conguagli di cui all’Articolo 17”;*

- all’art. 27, punto 27.5 del citato Allegato “A” è stabilito che *“il Pef consente il raggiungimento dell’equilibrio economico-finanziario e, in ogni caso, il rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione, anche in relazione agli investimenti programmati”;*

- al successivo art. 28, punto 28.1 è stabilito che *“Il Pef, nell’ambito del procedimento di approvazione, è sottoposto a validazione dell’organismo competente definito all’art.1.1, il quale provvede anche alla valutazione dei parametri e dei coefficienti di propria competenza. La validazione concerne almeno la verifica:*

a) della coerenza, della completezza e della congruità degli elementi di costo riportati nel Pef rispetto ai dati contabili dei gestori;

b) del rispetto della metodologia prevista dal presente provvedimento per la determinazione dei costi riconosciuti”.

Si ricorda che con Deliberazione ARERA 3 agosto 2023 n. 385/R/Rif, è stato adottato lo **schema tipo** di contratto di servizio per la regolazione dei rapporti fra Enti affidanti e Gestori del servizio dei rifiuti urbani e al punto 2 della predetta Deliberazione ARERA n. 385/2023 si stabilisce che *“i contratti di servizio in essere siano resi conformi allo schema tipo di contratto di servizio e trasmessi all’Autorità dagli Enti territorialmente competenti entro 30 giorni dall’adozione delle pertinenti determinazioni di aggiornamento tariffario biennale 2024-2025 ovvero dal termine stabilito dalla normativa statale di riferimento per l’approvazione della TARI riferita all’anno 2024”.*

Nella pratica si è posto poi il problema della **natura giuridica dell’atto consiliare**, e cioè se considerarlo **costitutivo dell’efficacia** e, come tale, idoneo a *“comunicare all’esterno”* la volontà dell’Ente, oppure una **mera presa d’atto** priva di significato di provvedimento, di carattere volitivo, centrale e conclusivo di un procedimento amministrativo che lo rende, quindi, non collocabile in tale fase.

Chi scrive propende per la **seconda ipotesi**, in quanto gli effetti giuridici sono **già prodotti** dalla determinazione dell’Etc che ha approvato il piano economico finanziario.

La presa d’atto del Consiglio, ammessa dalla prassi, consiste in una **manifestazione di conoscenza** che svolge la finalità di attestare o di accertare l’esistenza di un provvedimento che rientra nell’altrui competenza, avente significato di atto di tipo **ricognitivo o un atto di conoscenza**.

Individuazione del soggetto competente alla validazione

Relativamente all'organo cui compete la validazione del Pef, occorre premettere che la delibera ARERA n. 443/2019/R/Rif. così lo individua " ... *l'Ente territorialmente competente o un soggetto terzo dotato di adeguati profilo di terzietà rispetto al gestore ...*" utilizzando una terminologia che, secondo alcune interpretazioni, consentirebbe che tale attività possa essere svolta anche dall'organo di revisione del comune, equiparando il parere di tale organismo alla validazione del Pef.

Abbiamo, però, già osservato che l'attività di validazione richiede una articolata e specifica istruttoria che non la rende assimilabile alla tipologia di vigilanza/controllo di cui all'articolo 239, comma 1, lettera c) che l'Organo di Revisione è tenuto ad effettuare nell'ambito dell'espressione dei propri motivati giudizi di congruità, di coerenza e attendibilità contabile.

Il problema è stato affrontato e risolto dal Ministero dell'Interno - Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali - Direzione Centrale della Finanza Locale 25 settembre 2014, che, in risposta ad uno specifico quesito chiesto da un Comune, si è espresso nel senso che il parere dell'organo di revisione "*per quanto attiene all'applicazione dei tributi locali sia da intendersi riferito alle proposte di regolamento di applicazione dei tributi stessi ivi comprese le proposte degli atti di determinazione, riduzione, agevolazione o esenzioni, delle aliquote o tariffe che, secondo la rispettiva previsione normativa, debbano essere adottati con regolamento ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e non a qualsiasi atto appartenente alla competenza consiliare in materia*".

Parere che è, invece, richiesto qualora trattasi di approvazione di **Regolamento della tassa rifiuti** e modifiche che l'ente intenda apportare al medesimo.

Il citato Dicastero, relativamente a qualsiasi deliberazione, ancorché Consiliare, con la quale sono determinate "*le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi*" ha, anche, chiarito che l'organo di revisione non è tenuto ad esprimere un parere ma ad effettuare "*le valutazioni sulla congruità, coerenza e attendibilità delle previsioni al fine di assicurare il permanere degli equilibri, in sede di predisposizione del parere obbligatorio sulla proposta di bilancio*".

Il Ministero dell'Interno conclude, quindi, affermando che, alla luce della suesposta interpretazione sistematica della norma e, soprattutto, del tenore letterale della specifica disposizione, i pareri nella materia di cui al punto 7 della lett. b) comma 1, dell'articolo 239, debbano intendersi riferiti alle proposte di approvazione di regolamento di applicazione dei tributi stessi ivi comprese le proposte degli atti di determinazione, riduzione, agevolazioni o esenzioni, delle aliquote o tariffe che, secondo la rispettiva previsione normativa, debbano essere adottati con regolamento ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e non a "*qualsiasi atto appartenente alla competenza consiliare in tale materia*".

Occorre, inoltre, osservare che, in via generale, a norma dell'art. 172 del Tuel 267/2000 "*le deliberazioni con le quali sono determinati per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi*" sono allegati al bilancio di previsione.

Nella determinazione delle tariffe, delle aliquote, delle detrazioni e agevolazioni deve tenersi conto delle esigenze di equilibrio economico-finanziario del bilancio di previsione e i relativi provvedimenti devono rispettare tale equilibrio.

I revisori, pertanto, effettueranno, in sede di predisposizione del parere obbligatorio sulla proposta di bilancio, le loro valutazioni in merito alla congruità, coerenza e attendibilità delle previsioni al fine di assicurarne il permanere degli equilibri.

Il ruolo dell'Organo di revisione economico-finanziario nella validazione del Pef

Quanto precede induce a ritenere che l'attività di **validazione** del Pef, pur non rientrando tra i compiti dell'**Organo di revisione** di cui al comma 1, dell'art. 239 Tuel 267/2000, potrebbe comunque essere affidata al **predetto soggetto**, sicuramente in possesso di requisiti e delle **competenze tecnico-giuridiche** per assolvere alle funzioni assegnate e dotato di adeguati profili di **terzietà** rispetto all'attività gestionale. L'attribuzione andrebbe configurata come funzione/attività **aggiuntiva** rispetto a quelle già previste alla vigente normativa ed a fronte di una giusta remunerazione per l'attività svolta.

Tale alternativa, sicuramente **valida ed efficace**, trae origine dalla possibilità di ampliare le funzioni affidate ai revisori conferendo loro il compito di validare il Pef; soluzione, peraltro, prevista dal comma 6 dell'articolo 239 del Tuel a tenore del quale *“Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori”*, **rimettendo all'Ente locale, nell'esercizio della propria autonomia organizzativo-gestionale, tale decisione**. L'unica condizione posta è di inserire detta facoltà nello statuto dell'Ente locale (in caso negativo procedere con la necessaria modifica statutaria).

E' utile rilevare che fino all'annualità 2021, in ossequio al disposto di cui al comma 683, dell'art. 1 della legge n.147 del 27.12.2013 vi era contemporaneità del termine entro il quale bisognava approvare il Bilancio di Previsione, il Pef e la deliberazione della determinazione delle tariffe TARI.

In seguito l'art. 3, comma 5-quinquies, del decreto legge n. 228 del 30 dicembre 2021 convertito, con modificazioni, dalla legge n.15 del 25 febbraio 2022 ha previsto che, in deroga al citato comma 683 della Legge n. 147/2013, a decorrere dal predetto anno, i Comuni, possono approvare i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, le tariffe e i regolamenti della Tari e della tariffa corrispettiva entro il termine del 30 aprile di ogni anno.

Lo sfasamento temporale tra il termine di approvazione delle tariffe TARI (30 aprile) e quello fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, ha causato **problemi applicativi** che il revisore è tenuto, quindi, affrontare in sede operativa, secondo le seguenti casistiche:

Ipotesi n. 1 – Contemporanea approvazione sia del Pef che del bilancio di previsione.

In questa fattispecie il parere/relazione che rilascia l'Organo di revisione economico-finanziario sul bilancio di previsione conterrà al suo interno un giudizio sulla coerenza dell'entrata rispetto alla spesa TARI e sulla congruità della spesa del servizio con i dati del bilancio, nonché la verifica del rispetto della metodologia applicata da Arera per l'adozione del Pef.

Ipotesi n. 2. Approvazione del bilancio di previsione nei termini ordinari di legge (entro il 31/12) ed approvazione del Pef entro il 30 aprile.

Questo caso potrebbe condurre a due diverse situazioni:

1. qualora le somme indicate nel Pef non coincidano con le corrispondenti risorse iscritte nel bilancio di previsione, l'Ente locale dovrà adottare delibera consiliare di variazione al bilancio, sulla quale l'organo di revisione economico-finanziario è tenuto a rilasciare il prescritto parere di competenza in ordine alla coerenza, attendibilità e congruità delle entrate e delle spese.
2. nell'ipotesi in cui gli importi combaciano con quanto iscritto nel bilancio di previsione, l'organo di revisione potrà, nella sua periodica attività di vigilanza/controllo sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese e sul sistema di controllo degli equilibri finanziari, prendere atto di tale risultato.

Ipotesi n. 3. Predisposizione e approvazione del Pef entro i termini di legge (30 aprile), mentre il bilancio di previsione viene approvato oltre la data ordinaria (31/12) per effetto di proroghe statali (esempio 30/06).

In questa fattispecie l'organo di Revisione economico-finanziaria procederà ad un esame congiunto e contestuale sia delle delibere consiliari di presa d'atto del Pef che dell'approvazione delle tariffe TARI (avendole già a disposizione), nonché della proposta di delibera di bilancio e allegati, accertando che le somme riportate nel documento contabile siano conformi alle entrate per TARI e alle spese del corrispondente servizio iscritte nel bilancio di previsione, rilasciando parere sul bilancio di previsione. In caso di riscontrate inesattezze, invita l'Ente a rettificare e/o integrare le discordanze contabili.

Inoltre verificherà il rispetto della procedura prevista da ARERA in sede di adozione del Pef e della sua validazione.

Soluzioni alternative per la validazione del Pef

Per i casi in cui e per qualsiasi motivo la suddetta attività di validazione del Pef non possa essere affidata all'Organo di revisione economico-finanziaria sono **ipotizzabili soluzioni alternative** in grado di assicurare che l'attività sia espletata da un **sogetto dotato di terzietà** rispetto al gestore che ha redatto il Pef distinguendo:

- le zone territoriali in cui è attiva l'autorità di ambito in qualità di Etc, nei quali i Comuni sono semplici gestori del servizio di riscossione della Tari;
- le zone in cui i Comuni fungono anche da Etc.

Ad avviso di chi scrive, sebbene i chiarimenti forniti dall'Autorità non escludano la possibilità di ricorrere a soggetti privati esterni, è **preferibile** che l'attività di validazione sia effettuata da **soggetti istituzionali** avvalendosi di uno dei seguenti istituti previsti dall'ordinamento:

- affidamento ad altra amministrazione territoriale (Comune contiguo, altro ente aggregatore, amministrazione provinciale) e cioè in forma associata mediante stipula di apposita convenzione ai sensi dell'art.30 del TUEL;
- istituzione di una distinta struttura o unità organizzativa interna al Comune differenziata ed autonoma rispetto a quella che ha predisposto il Pef grezzo;
- conferimento incarico al segretario comunale, ai sensi dell'art. 97 comma 4 lett. d) del Tuel 267/2000, con eventuale supporto di soggetti privati esterni specializzati per gli aspetti prevalentemente tecnici.

Bibliografia

1. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili - Documento n. 2 - Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza - Giugno 2019
2. C. Zandonini – La validazione dei Pef: il possibile ruolo dell'Organo di Revisione – ANCI Lombardia - 15 settembre 2020
3. P. Battisti - L'organo di revisione e la TARI - Finanza e Tributi Locali 5_2022

TAG: *Pef, Piano Economico Finanziario, enti pubblici, ente territoriale*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.
