

La procedura di approvazione dei PEF ai sensi dell'MTR: *l'importanza dell'attività di validazione*

di Giuseppe Sbarbaro, Marco Signorini*, Giorgio Ghiringbelli **

GSA
IGIENE URBANA

Con la Delibera 443/2019/R/rif (Definizione dei criteri di riconoscimento dei costi efficienti di esercizio e di investimento del servizio integrato dei rifiuti, per il periodo 2018-2021) del 31 ottobre 2019 l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA) ha approvato il Metodo Tariffario Rifiuti (MTR).

L'MTR è il documento che definisce come devono essere determinate le componenti tariffarie a copertura dei costi operativi, dei costi d'uso del capitale e a conguaglio relative ai costi delle annualità 2018 e 2019, per il primo semiperiodo regolatorio (2020, 2021). Le caratteristiche proprie del metodo determineranno un impatto sia sulle TARI che ciascun Ente territorialmente competente (ETC) dovrà applicare agli utenti che sull'equilibrio economico-finanziario della gestione integrata

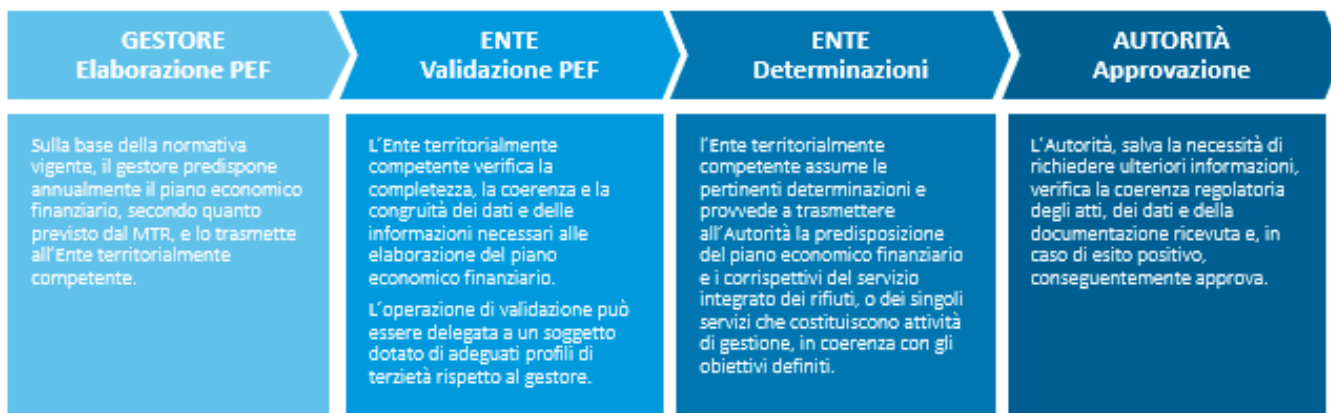


dei rifiuti. La procedura di approvazione del Piano Economico Finanziario (PEF) vede congiuntamente coinvolti il Gestore, l'Ente e l'ARERA, ma è l'ETC che verifica la completezza, la coerenza e la congruità dei dati e delle informazioni necessari alla elaborazione del piano economico finanziario, attraverso una procedura di validazione che deve essere svolta da un soggetto dotato di adeguati profili di terzietà rispetto ai gestori. Solo a valle della procedura di validazione sarà possibile approvare il PEF da parte dell'ETC, con efficacia per la TARI dell'anno (salvo proroghe) e trasmetterlo all'Autorità per l'approvazione finale. La validazione non è un mero adempimento formale ma, come tratteremo di seguito, il primo passaggio chiave per addivenire ad un PEF completo, coerente e congruo.

La procedura di approvazione del PEF

A partire dall'anno 2020 le entrate tariffarie relative al servizio rifiuti urbani sono determinate ai sensi del Metodo Tariffario Rifiuti come approvato da ARERA con Del. 443/2019/R/rif e successivamente modificato per effetto della Del. 238/2020/R/rif, essendo di riferimento ogni altro atto pertinente adottato da ARERA, quali ad esempio la Del. 57/2020/R/rif e la Determinazione 2/2020 – DRIF.

Dal mese di settembre 2020 l'ARERA ha iniziato ad approvare le entrate tariffarie 2020 e, fino a novembre, sono stati approvati i PEF 2020 di 111 Comuni per una popolazione di circa 1,2 milioni di abitanti (circa il 2% della popolazione nazionale). Le Regioni interessate dalle prime approvazioni sono state soltanto Veneto, Lombardia e Trentino Alto Adige e nell'84% dei Comuni la proposta tariffaria è stata formulata da Enti di Governo d'Ambito (EGA) funzionanti, mentre nei restanti casi direttamente dai Comuni stessi (elaborazioni Utilitatis). Dato molto interessante è che del campione ben l'81% dei Comuni ha tariffa avente natura corrispettiva.



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.

segnalando come tale metodo di riscossione comporti indirettamente migliore possibilità di adeguamento alla regolazione. La normativa richiamata prevede che le entrate tariffarie siano determinate in base ad un PEF che deve essere redatto, ciascuno per la sua parte, dai soggetti gestori delle diverse attività del servizio rifiuti, compresi gli enti locali che gestiscono attività in economia, esclusi i meri prestatori d'opera. La procedura di approvazione, così come descritta all'art. 6 della Del. 443/2019/R/RIF, prevede una ben precisa sequenza di attività che si conclude con l'approvazione finale da parte di ARERA. Il medesimo schema potrebbe essere rappresentato con maggiore dettaglio attraverso la sequenza riportata qui di fianco, che ci permette di meglio collocare e connotare la fase di validazione, deducendo quanto segue:

1. la validazione ha per oggetto i dati di origine contabile impiegati per la predisposizione del "PEF Grezzo" da parte di ciascun Gestore;
2. a tal fine ciascun "PEF Grezzo" deve contenere gli elementi indicati al comma 6.2 della Del. 443/2019/R/RIF, così come meglio specificati al comma 18.2 del MTR, vale a dire:
 - a. una Tabella Numerica strutturata secondo il modello di cui all'Appendice 1 della Del. 443/2019/R/RIF, come integrata da delibera 238/2020/R/RIF,
 - b. una Relazione di Accompagnamento redatta secondo lo schema di cui all'Appendice 2 della Del. 443/2019/R/RIF, la quale deve illustrare, anche facendo ricorso a prospetti di riconciliazione, i criteri di corrispondenza tra i valori riportati nella modulistica (Appendice 1) con i valori desumibili dalla documentazione contabile e deve riportare in allegato copia della documentazione stessa,
 - c. una Dichiarazione di Veridicità redatta ai sensi del d.P.R. 445/00, secondo lo schema di cui all'Appendice 3 della Del. 443/2019/R/RIF, sottoscritta dal legale rappresentante, attestante la veridicità dei dati trasmessi e la corrispondenza tra i valori riportati nella modulistica (Appendice 1) con i valori desumibili dalla documentazione contabile di riferimento tenuta ai sensi di legge;



3. inoltre, ciascun Gestore è tenuto a mettere a disposizione gli eventuali ulteriori elementi che gli fossero richiesti dall'Ente territorialmente competente.

La validazione deve essere svolta, come specificato al comma 6.3 della Del. 443/2019/R/RIF, dall'ETC o da un soggetto dotato di adeguati profili di terzietà rispetto al Gestore.

Il comma 1.1 del MTR chiarisce che laddove l'Ente di governo dell'Ambito non fosse costituito o non fosse operativo, l'Ente Territorialmente Competente corrisponde alla Regione, alla Provincia autonoma o ad altri enti competenti secondo la normativa vigente. In molti di tali casi (Ambito non costituito o non operativo) l'Ente Territorialmente Competente corrisponde all'Ente Locale.

Laddove la TARI è gestita in forma di tributo, generalmente l'Ente Locale mantiene la titolarità dell'attività di "gestione tariffe e del rapporto con gli utenti", per cui è uno dei gestori operanti nel territorio. Frequentemente, dun-

que, l'Ente Locale non si trova nelle condizioni di poter operare la validazione del "PEF Grezzo" al quale esso stesso ha concorso con i dati provenienti dalla propria contabilità, per mancanza di terzietà. In questi casi, laddove cioè l'ETC risulti identificabile con il Gestore, ai sensi del comma 1.2 della Del. 57/2020/R/RIF la procedura di validazione di cui al comma 6.3 della Del. 443/2019/R/RIF può essere svolta da un soggetto, che può essere 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.

Caratteristiche e competenze del soggetto validatore

La validazione costituisce un'attività di fondamentale importanza nell'ambito del procedimento di predisposizione ed approvazione delle entrate tariffarie relative al servizio rifiuti. L'ETC ha interesse a che la validazione intercetti e corregga eventuali anomalie dei "PEF Grezzi", a tutela del funzionamento del sistema, degli utenti del servizio e propria.

L'ETC, fermo restando che rimane responsabile della validazione, può provvedere direttamente alla sua esecuzione oppure incaricare un soggetto dotato di adeguate competenze tecniche e di adeguati requisiti di indipendenza rispetto al Gestore.

Quanto alle competenze tecniche, posto che le verifiche da operare in sede di validazione riguardano la conformità dei dati di origine contabile rispetto alle norme tariffarie di settore, il soggetto validatore – sia esso l'ETC ovvero un soggetto terzo incaricato – dovrebbe disporre di competenze in materia di:

- contabilità generale ed analitica, e preferibilmente anche di separazione contabile,
- tariffe amministrare da parte di ARERA, ed in particolare in materia di MTR,
- struttura e assetto del servizio rifiuti urbani e assimilati.

Quanto ai requisiti di indipendenza, qualora uno dei “PEF Grezzi” fosse stato predisposto dallo stesso ETC, l’ETC dovrà necessariamente individuare un soggetto validatore diverso da sé, o per lo meno diverso dalla propria struttura avente responsabilità sull’attività di gestione.

La procedura tecnica di validazione

Né ARERA né altri enti hanno definito una specifica tecnica, un protocollo o una linea guida per la validazione. Ne consegue che il soggetto indipendente e competente incaricato della validazione ha la responsabilità di identificare e svolgere quelle verifiche che gli consentano di rilasciare una *negative assurance letter*, vale a dire un’attestazione del fatto che non sono emersi elementi idonei a ritenere che i dati di origine contabile presenti nel “PEF Grezzo” sottoposto a verifica non rispondano ai requisiti di completezza, coerenza e congruità richiesti dalla regolazione.

Perché tale attestazione sia significativa, consentendo di ritenere con ragionevole confidenza che i dati in discorso siano conformi, è necessario che le verifiche eseguite siano dotate di adeguata estensione e di appropriato livello di approfondimento. A tal fine le verifiche di validazione dovrebbero rispondere ai requisiti minimi più avanti descritti.

Oggetto e scopo della validazione

Lo scopo della validazione consiste nel verificare la veridicità del “PEF Grezzo” e la sua conformità rispetto alla regolazione, vale a

dire che i dati di origine contabile ivi riportati provengano effettivamente da fonti contabili obbligatorie (principio di effettività) e siano stati effettivamente determinati nel rispetto dei principi stabiliti dalla regolazione – con particolare riferimento ai principi di pertinenza, ricorrenza ed ammissibilità – e quindi siano completi, coerenti e congrui. Gli input essenziali per l’attività di validazione, in carenza dei quali le verifiche di validazione non possono avere luogo, sono costituiti dai “PEF grezzi” forniti da ciascun Gestore (incluso l’Ente locale che svolgesse una o più attività in economia), comprensivi di Tabella Numerica, Relazione di Accompagnamento e Dichiarazione di Veridicità secondo i formati di cui rispettivamente alle appendici 1, 2 e 3 della Del. 443/2019/R/RIE.

Ai fini della conduzione delle verifiche, potranno essere richiesti ulteriori elementi, il cui contenuto presenti il livello di dettaglio necessario per la verifica di specifici requisiti, quali ad esempio schede contabili, destinazione di specifiche poste, situazioni inerenti ai cespiti, accantonamenti, ecc.

Verifiche formali e di completezza

Le prime verifiche di validazione dovrebbero riguardare la completezza e la correttezza formale della documentazione in input, vale a dire:

- l’effettiva presenza di tutta la documentazione prevista,
- il formato della Tabella Numerica, che deve corrispondere alla versione corrente dell’Appendice 1 della Del. 443/2019/R/RIE,

- la completezza della Tabella Numerica, vale a dire l’effettiva valorizzazione delle poste di origine contabile,
- il formato della Relazione di Accompagnamento, che deve essere coerente con l’Appendice 2 della Del. 443/2019/R/RIE,
- la completezza delle Relazione di Accompagnamento, che deve contenere una descrizione ragionevolmente esauriente dei criteri seguiti per dedurre i dati inseriti nella Tabella Numerica dalla documentazione contabile, nonché copia della documentazione contabile stessa,
- il formato della Dichiarazione di Veridicità, che deve essere coerente con l’Appendice 3 della Del. 443/2019/R/RIE.

Verifiche sostanziali, di coerenza e congruità

La relazione di validazione dovrebbe dare evidenza delle verifiche sostanziali, di coerenza e congruità eseguite, vale a dire delle verifiche compiute, con riferimento a ciascun “PEF Grezzo”, con lo scopo di stabilire se i dati di origine contabile ivi inseriti sono coerenti e congruenti:

- con la documentazione contabile, nel senso che sono calcolati a partire da valori riscontrabili nelle fonti contabili obbligatorie,
- rispetto alla regolazione, nel senso che:
 - riflettono costi effettivamente pertinenti con il servizio rifiuti come definito dalla regolazione, per quanto attiene l’attività svolta nel territorio,
 - sono calcolati applicando correttamente i criteri stabiliti dalla regolazione.

La Relazione di Validazione dovrebbe pertanto dare circostanziata evidenza almeno delle seguenti verifiche:

- verifica dell'effettiva esclusione dei costi presenti nelle fonti contabili che non sono attinenti al servizio rifiuti o che non sono ammissibili al riconoscimento tariffario, in virtù della loro natura o in virtù della loro destinazione;
- verifica del calcolo dei costi d'uso del capitale, ossia del fatto che detto costo sia stato determinato applicando il metodo del costo storico rivalutato con le specificità stabilite dal MTR;
- verifica del corretto trattamento di eventuali ricavi diversi da quelli relativi al servizio integrato di gestione dei RU effettuato nell'ambito dell'affidamento e riconducibili ad altri servizi effettuati avvalendosi di *asset* e risorse del servizio del ciclo integrato;
- verifica del corretto calcolo delle componenti a conguaglio.

Le verifiche qui descritte dovrebbero essere condotte secondo principi di significatività e materialità.

Esito ed output della validazione

La validazione dovrebbe avere le caratteristiche di un procedimento partecipato, nell'ambito del quale il verificatore dovrebbe poter rappresentare le proprie riserve circa l'ammissibilità al riconoscimento tariffario di specifici costi confluiti nel "PEF Grezzo" ed il soggetto destinatario della verifica dovrebbe poter esporre le proprie motivazioni a sostegno della loro ammissibilità, fornendo eventuali informazioni integrative. Al soggetto verificato dovrebbe pertanto essere data facoltà, laddove convenisse sui motivi di esclusione che il verificatore confermasse anche dopo aver esaminato le controdeduzioni, di riproporre il proprio "PEF Grezzo" previa esecuzione delle rettifiche richieste. L'output dell'attività di validazione dovrebbe consistere in una formale Relazione di Validazione con valenza di *negative assurance*, sottoscritta dal soggetto validatore e comprendente almeno:

- l'esatta identificazione del "PEF Grezzo" al quale si riferisce,
- la descrizione delle verifiche eseguite e delle considerazioni conseguenti,

- l'evidenza motivata delle eventuali specifiche poste presenti nel "PEF Grezzo" che non sono ritenute ammissibili al riconoscimento tariffario,
- le conclusioni circa la completezza, coerenza e congruità dei dati riportati nel "PEF Grezzo", ferme le eccezioni di cui al punto precedente.

Conclusioni

Perché una validazione risponda agli obiettivi precedentemente descritti è necessario che sia congiuntamente efficace ed efficiente.

L'efficacia della validazione dipende essenzialmente da due elementi:

1. l'effettiva professionalità e competenza del soggetto validatore,
2. l'effettiva ampiezza ed accuratezza delle verifiche.

Quanto al primo aspetto, vale a dire all'identificazione del soggetto dotato di professionalità e competenza adeguate ai fini della validazione, va considerato che non esiste né un albo professionale di riferimento né una definizione di requisiti professionali minimi, per cui non esistono riferimenti oggettivi per l'ETC che intendesse verificare il possesso delle necessarie competenze o che volesse selezionare un soggetto esterno al quale affidare l'incarico della validazione.

Come già accennato le competenze complessivamente espresse dal soggetto deputato alla validazione dovrebbero riguardare: 1) i sistemi di contabilità gestionale, 2) la regolazione tariffaria e 3) la struttura del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Di queste la competenza davvero essenziale per eseguire una validazione efficace è la seconda, dato che l'aspetto principale della validazione riguarda la corretta individuazione, classificazione ed elaborazione delle componenti di costo ammissibili al riconoscimento tariffario. Si comprende quindi immediatamente che la sola competenza in materia contabile non consentirebbe tale verifica, al pari della sola conoscenza dell'assetto e dell'organizzazione del servizio rifiuti. Viceversa, un esperto di regolazione tariffaria, specie se avesse maturato significative esperienze nell'applicazione del MTR (e non soltanto dei metodi tariffari relativi agli altri settori regolati da ARERA), non può che essere buon conoscitore anche

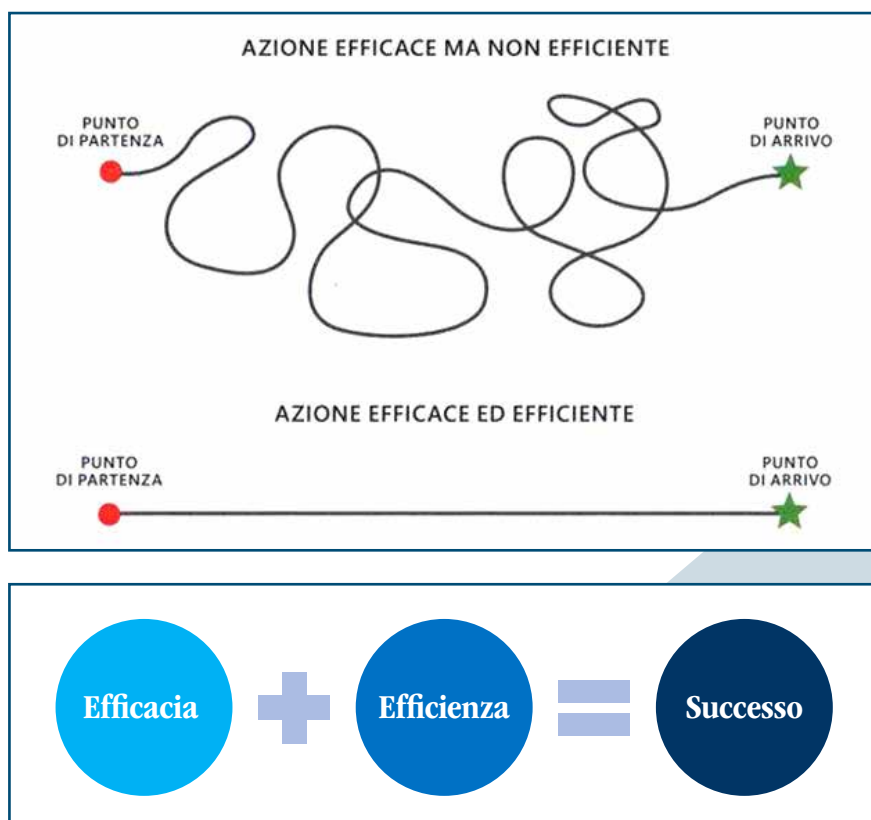
degli aspetti contabili e delle caratteristiche del servizio di gestione dei rifiuti urbani. L'efficacia della validazione potrebbe pertanto essere seriamente compromessa nei casi in cui il criterio di selezione del soggetto validatore privilegiasse aspetti formali (per esempio la mera terzietà indipendentemente dall'effettiva competenza) o mirasse esclusivamente al contenimento della spesa.

Quanto al secondo aspetto, vale a dire l'adeguatezza delle verifiche svolte al fine di addivenire alla *negative assurance*, ci troviamo nuovamente di fronte all'assenza di riferimenti oggettivi, non esistendo una specifica tecnica, una linea guida o anche soltanto una check list rappresentativa del set minimo di verifiche da eseguire. In qualità di responsabile della validazione, l'ETC si trova davanti alla difficoltà di definire da sé la specifica di validazione da utilizzare come proprio metodo di lavoro oppure come capitolato dell'eventuale incarico da conferire ad un soggetto terzo.

Va da sé che in carenza di un riferimento univoco, le validazioni che avranno luogo presso le diverse migliaia di enti territorialmente competenti saranno quantomai disomogenee. Di ciò abbiamo ampia ed oggettiva evidenza operando come consulenti esperti del MTR sia a supporto dei gestori che devono predisporre e sottoporre a validazione il loro "PEF Grezzo" che – in altri territori – a supporto degli ETC in qualità di soggetto validatore. Oltre a validazioni accurate e talvolta accuratissime, siamo dunque in presenza anche di validazioni piuttosto superficiali, che non offrono adeguata garanzia del fatto che i dati impiegati per la predisposizione del "PEF Grezzo" siano davvero completi, coerenti e congrui, come prescritto.

Per sopperire a tale situazione sarebbe necessario che si affermasse uno standard di validazione suscettibile di essere adottato dalla generalità degli ETC. In tale direzione sarebbero molto utili eventuali iniziative che potrebbero essere promosse per esempio dalle loro associazioni di categoria.

In conclusione, vi sarebbero buoni presupposti di efficacia laddove il soggetto validatore – sia esso l'ETC o un diverso soggetto da questi incaricato – oltre ad esprimere le necessarie competenze, applicasse una procedura di verifica comunemente riconosciuta come idonea



GSA
IGIENE URBANA

a dare adeguata garanzia circa l'attendibilità delle conclusioni espresse nella Relazione di Validazione. Per quanto riguarda l'efficienza della validazione consideriamo il caso di un ETC rappresentato da un Ente di governo d'Ambito nel cui territorio, che immaginiamo composto da 100 comuni, opera un unico Gestore del servizio rifiuti e dove è stata introdotta la tariffa corrispettiva. In questo caso la validazione si ottiene verificando un solo "PEF Grezzo" (quello presentato dal Gestore), ottenuto a partire da un solo bilancio (quello del Gestore), mediante un'attività di verifica univoca e condotta da un solo soggetto (sia esso l'Ente di governo d'Ambito o un soggetto da questi incaricato).

I presupposti di efficienza sono lampanti, con altrettanto lampante beneficio per l'utenza considerando che i costi della validazione confluiscono nella tariffa.

Tale efficienza diminuirebbe considerevolmente se la tariffa non fosse corrispettiva. In questo caso i "PEF Grezzi" da validare passano da 1 (quello del Gestore) a 101 (quello del Gestore e quello di ciascun comune gestore dell'attività di "gestione della tariffa e del rapporto con gli utenti"). Per quanto i "PEF

Grezzi" predisposti dagli enti siano di gran lunga più semplici, appare comprensibile che tempi e costi si dilatino non poco.

Ma proviamo invece a immaginare 100 comuni dove opera uno stesso Gestore, ma che fanno capo a territori dove l'ambito non è definito (oppure dove l'Ente di governo d'Ambito non è costituito o non è operativo). Immaginiamo in particolare che ciascuno di tali 100 comuni sia ETC. In questo caso – prescindendo dal fatto che la tariffa sia tributo o corrispettivo – lo stesso "PEF Grezzo" (quello del Gestore, articolato per comune) potrebbe essere verificato da 100 soggetti diversi (i Comuni) che esaminerebbero 100 volte (una ciascuno) le stesse fonti contabili e lo stesso procedimento di individuazione delle componenti di costo ammissibili.

L'inefficienza che ne deriva è estremamente rilevante, senza contare il considerevole pregiudizio di efficacia considerando che ciascun comune dispone di una vista parziale del "PEF Grezzo" e che i comuni più piccoli potrebbero non disporre né di strutture interne né di risorse finanziarie adeguate ai fini della validazione. Insomma, questo assetto comporterebbe la moltiplicazione di costi a carico

dell'amministrazione pubblica, un notevole aggravio di impegno per il Gestore chiamato a riscontrare le operazioni di validazione, il rischio di validazioni puramente formali se non omesse, il rischio di disomogeneità di giudizio con possibili richieste incompatibili provenienti da validatori diversi. È noto chi pagherà i costi di tale manifesta inefficienza: l'utente attraverso la tariffa, e in questo caso si tratta di importi significativi. La soluzione per eliminare alla radice – azzerandola – l'inefficienza qui descritta esiste ed è a portata di mano. Basta che il soggetto incaricato di eseguire la validazione sia uno solo, incaricato congiuntamente dai 100 Enti locali accomunati dal medesimo Gestore oppure – soluzione ancora più semplice – incaricato dal Gestore stesso.

Quest'ultima ipotesi – ovvero che sia il Gestore a selezionare ed incaricare il validatore – a nostro avviso a determinate condizioni non contrasta con la regolazione né sarebbe in alcun modo riduttiva dell'efficacia della validazione.

Non contrasta con la regolazione poiché rimarrebbe facoltà dell'ETC, soggetto al quale è espressamente affidata la responsabilità della validazione, decidere se assolvere o meno a tale responsabilità mediante l'acquisizione della Relazione di Validazione eseguita da un soggetto indipendente e competente incaricato dal Gestore.

Non soltanto non è riduttiva dell'efficacia della validazione, ma – anzi – la accresce sensibilmente, superando i limiti sopra descritti, connessi a validazioni operate sulla base di viste parziali (ciascun comune esaminerebbe una parte del PEF complessivo e nessuno di loro potrebbe operare verifiche esaustive) o a carenza di risorse per la validazione.

Tutto ciò a condizione che il validatore selezionato dal Gestore sia dotato di requisiti di competenza ampi e ben documentati, sia dotato di adeguati livelli di terzietà, abbia svolto verifiche ampie e ben documentate, rilasci una Relazione di Validazione dalla quale si possa desumere tutto quanto precede.

Gli utenti del servizio ne sarebbero grati.

* UTILITEAM CO. Srl (MI)

** ARS ambiente Srl, Gallarate (VA) e LIUC - Università Cattaneo, Castellanza (VA)