



Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*La predisposizione del piano finanziario ai fini
TARES. Ripartizione dei costi
e criticità per gli enti locali*

Maurizio Delfino

Pavia, August 2014

N. 4/2013

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

La predisposizione del piano finanziario ai fini TARES Ripartizione dei costi e criticità per gli enti locali

Maurizio Delfino

Abstract

Il presente documento illustra sinteticamente le modalità di redazione del piano finanziario per la determinazione della TARES (tassa rifiuti e servizi) introdotta dall'art. 14 D.L. 201/2011, alla luce delle recenti linee guida emanate dal Ministero delle Finanze, soffermandosi sulle criticità che la redazione dello stesso comporta per i Comuni.

Keywords: TARES, Piano finanziario, Criticità di redazione.

1 – La redazione del piano finanziario: composizione e competenze

L'art. 14 del D.L. del 6 dicembre 2011 n. 201 convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, ha introdotto dal 1° gennaio 2013 la TARES (Tassa rifiuti e servizi), destinata a coprire la totalità dei costi del servizio di igiene ambientale e finanziare, mediante una maggiorazione, i servizi c.d. "indivisibili" erogati dai Comuni (quelli per i quali non è possibile fissare tariffe differenziate in quanto fruibili, indistintamente, dalla collettività, come ad esempio l'illuminazione pubblica).

La TARES, limitatamente alla quota relativa alla componente rifiuti, sostituisce i vigenti prelievi in materia, ovvero la TARSU (Tassa rifiuti solidi urbani) introdotta dal D.Lgs. 15 novembre n. 1993 e presente già nel R.D. 14 settembre 1931 n. 1175 o Testo unico per la finanza locale), la TIA 1 (così definita dal Ministero delle Finanze, ovvero la Tariffa d'Igiene Ambientale introdotta dall'art. 49 D.Lgs. 5 febbraio 1997 n.22) e la TIA 2 (Tariffa Integrata ambientale, ex art. 238 D.Lgs. del 3 aprile 2006 n. 152), nonché la c.d. addizionale "ex ECA" (tributo per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza). Resta salva, invece, l'applicazione del TEFA (art. 14 comma 28 e 46 D.L. 201/2011), il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente di cui all'articolo 19 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

La TARES si presenta come un ibrido tra la TARSU, di cui condivide la natura tributaria ed alcune disposizioni, esempio agevolative, e la TIA (1

e 2) per quanto attiene al metodo di calcolo ed applicazione, metodo profondamente diverso rispetto a quello della Tassa (art. 61 D.Lgs. 503/1997) e basato su una tariffa binomia, distinta in una quota fissa ed una variabile, destinata a coprire la totalità – e non una percentuale - dei costi del servizio di cui al D.P.R. del 27 aprile 1999, n. 158, sia relativi alle spese di gestione che alla remunerazione degli investimenti e del capitale. La tariffa viene poi applicata alle utenze domestiche e non domestiche a seconda, rispettivamente, della numerosità del nucleo familiare ed alla attività economica esercitata.

Il costo del servizio da coprire (non necessariamente al 100%) con la TARSU era determinato in maniera meno analitica di quanto avverrà ora con la Tares, comprendendo, a norma dell'art. 61 D.Lgs. 507/1993 "*... le spese inerenti e comunque gli oneri diretti e indiretti, nonché le quote di ammortamento dei mutui per la costituzione di consorzi per lo smaltimento dei rifiuti*" applicando i coefficienti stabiliti dal TUIR (testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917), ivi compresi, per le aziende municipalizzate "*gli oneri finanziari dovuti agli enti proprietari*", deducendo le entrate derivanti dal recupero e riciclo dei rifiuti in una "*quota percentuale, corrispondente al rapporto tra il costo di smaltimento dei rifiuti interni e quello relativo allo smaltimento dei rifiuti*" esterni e "*diminuite di un importo pari alla riduzione di tassa eventualmente riconosciuta nei confronti del singolo utente*". Al costo veniva dedotto un importo, determinabile liberamente tra il 5 ed il 15%, a titolo di costo dello spazzamento dei rifiuti solidi urbani esterni.

Per la TARES, la determinazione del costo del servizio e della tariffa avviene invece sulla base di logiche e regole contabili di natura privatistica tipiche dei servizi pubblici, con l'imputazione dei costi secondo principi di contabilità analitica, prevedendo la copertura integrale dei costi (ivi compresi quelli di spazzamento). La tariffa di riferimento, determinata con il metodo c.d. normalizzato ex D.P.R. n. 158/1999, adotta il "price cap", aumentando i costi diretti ed indiretti (dell'anno precedente) di un fattore che tenga conto dell'inflazione, dei recuperi di produttività e/o degli aumenti programmati dei costi del servizio. Le modalità di calcolo sono contenute nel D.P.R. n. 158 del 1999, che costituisce unico riferimento di base e da cui, a differenza della TIA (che è stata attuata fino all'ultimo con modalità "sperimentale" dato che il periodo transitorio ex art. 11 del citato D.P.R. n. 158/1999 è stato prorogato fino al 2006 di anno in anno), non ci si può in alcun modo discostare.

La determinazione del costo del servizio e della conseguente tariffa di riferimento è quindi intrinsecamente collegata alla redazione del piano finanziario, documento obbligatorio ai fini TIA e TARES in cui, a norma dell'art. 8 del D.P.R. n. 158/1999, si individuano:

- il programma degli interventi necessari, imposti dalla normativa ambientale o comunque deliberati dagli enti locali, e concernenti sia gli acquisti di beni o servizi, sia la realizzazione di impianti;
- il piano finanziario degli investimenti, che indica l'impiego di risorse finanziarie necessarie a realizzare gli interventi programmati;
- l'indicazione dei beni, delle strutture e dei servizi disponibili, nonché il ricorso eventuale all'utilizzo di beni e strutture di terzi, o all'affidamento di servizi a terzi;
- le risorse finanziarie necessarie, completando il piano finanziario degli investimenti e indicando in termini di competenza i costi e gli oneri annuali e pluriennali.

Il PEF è, inoltre, corredato da una relazione che fornisce ulteriori informazioni gestionali, come il modello gestionale ed organizzativo prescelto; i livelli di qualità dei servizi; la ricognizione degli impianti esistenti e l'indicazione degli eventuali scostamenti rispetto al piano dell'anno precedente.

Il PEF, nella parte in cui individua i costi del servizio (interventi ed investimenti) e le risorse finanziarie per farvi fronte, rappresenta la base di calcolo per la tariffa di riferimento. La composizione del piano finanziario, o meglio, la scomposizione dei costi ivi indicati, è infatti essenziale per calcolare la componente fissa e variabile della tariffa.

Recentemente, la Direzione federalismo fiscale ha emanato le "Linee guida per la redazione del piano finanziario e per l'elaborazione delle tariffe" al fine di chiarire diversi aspetti che mai erano stati

affrontati a livello nazionale per evitare disparità di calcolo e prelievo tributario. Fino ad oggi, infatti, in regime di Tariffa (TIA 1 o TIA 2) i piani finanziari predisposti dai Comuni o dai soggetti gestori del servizio (là dove la gestione era stata totalmente esternalizzata) erano stati redatti in assenza di un qualsiasi chiarimento ufficiale.

Nonostante le pur dettagliate linee guida, la redazione del piano finanziario presenta ancora alcune criticità, legate alla complessità ed eterogeneità dei soggetti coinvolti, dei dati da inserire e delle fonti da cui ricavarli. Lo stesso documento afferma: "... *ci si occuperà degli aspetti economico-finanziari delle attività gestite, e non degli aspetti più squisitamente tecnico-gestionali, che pure debbono essere specificati nel piano finanziario per monitorare le modalità di svolgimento del pubblico servizio di gestione dei rifiuti e i livelli qualitativi delle attività prestate*".

La redazione del piano, per cominciare, è demandata, dall'art. 14 D.L. 201/2011 "...*al soggetto che volge il servizio stesso ed approvato dall'autorità competente*", mentre "*Il consiglio comunale deve approvare le tariffe del tributo entro il termine fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani...*". Al di là della criticità di tale formulazione dal punto di vista amministrativo, collegata anche alla (incompleta o in via di definizione) riforma del servizio di igiene ambientale e delle autorità d'ambito, il soggetto che redige il piano finanziario, quantomeno per la parte economica e finanziaria, non può essere solamente il soggetto affidatario del servizio. Già la legge dispone (art. 14 comma 35 D.L. 201/2011) che, in deroga alla normativa generale in materia di potestà regolamentare locale in materia di entrate (art. 52 D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), la TARES sia riscossa dal Comune, senza possibilità di affidamento a terzi. Ad altri soggetti possono, invece, essere affidati i servizi di accertamento e riscossione coattiva, o i servizi di supporto alla riscossione, ma, in particolare per i primi due, solo per l'anno 2013 la gestione potrà essere affidata direttamente a chi nel 2012 svolgeva, anche disgiuntamente, il servizio di igiene ambientale e/o la riscossione, accertamento e liquidazione della TARSU o della Tariffa. Dal 2014 tali attività dovrebbero essere gestite direttamente o affidate a terzi a soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 D.lgs. 446/1997. I soggetti affidatari del servizio non sono, generalmente, in possesso dei requisiti per l'iscrizione all'albo né, dato il settore di attività, sono a questa interessati.

Come si vedrà nel prosieguo, i costi amministrativi della riscossione (CARC) sono qualificati come costi comuni. In tale voce, quindi, dovrà essere ricompreso il costo, sostenuto dal Comune, per la gestione amministrativa del tributo e

potrà essere composto da un *mix* variabile di voci e fonti di costo, come quello del personale dipendente (imputati pro quota, cfr. oltre), l'aggio per la riscossione (coattiva) e/o il costo fatturato per i servizi esternalizzati.

In generale, le linee guida prescrivono che *“L'affidamento a terzi di attività di gestione dei rifiuti urbani non deve alterare la qualificazione e la ripartizione dei costi secondo i principi individuati dal metodo, in particolare in ordine ai costi variabili e fissi. Laddove, quindi, i corrispettivi dovuti al terzo ricomprendano sia costi variabili sia costi fissi, si dovrà richiedere all'appaltatore di indicare distintamente in fattura il costo del personale, il costo di consumi e merci e quello relativo ai costi d'uso del capitale, come nel caso degli ammortamenti - come è espressamente prescritto nel caso di smaltimento presso impianti di terzi (punto 3, all. 1, D.P.R. 158/1999) - per poi imputarli alle voci corrispondenti”*. E' quindi evidente che il Comune dovrà integrare il piano finanziario redatto dal soggetto gestore o dai soggetti gestori dei diversi servizi affidati disgiuntamente, redigendo una sorta di PEF “consolidato”. Non è infatti raro che i servizi di igiene ambientale siano scomposti tra più soggetti, ad esempio separando il servizio di spazzamento strade o quello della raccolta porta a porta. D'altronde, in occasione dell'istituzione della prima Tariffa, quella di igiene ambientale – per la quale è stato, appunto, approvato il DPR n. 158 del 1999 - il Ministero dell'ambiente con circolare, 7 ottobre 1999, n. GAB/99/17879/108, ha previsto - allorché la gestione del servizio fosse svolta sia da parte del Comune che di altri soggetti, e stante l'unicità del prelievo - che l'approvazione del piano avvenisse in capo al soggetto titolare della funzione, ovvero il Comune.

Dall'eterogeneità dei soggetti discende anche l'eterogeneità delle fonti e dei metodi di imputazione dei costi. Le Linee guida individuano la composizione dei costi da inserire nel documento, alcuni riferiti ai soggetti terzi (dotati di conto economico delle società di capitali) ed altri all'ente locale stesso (come per esempio le spese legate alla gestione del tributo ed al recupero dell'evasione). Se però i soggetti privati già redigono il bilancio secondo regole civilistiche e sono avvantaggiati nell'individuazione dei costi con la contabilità economica ed analitica, l'ente locale, che redige il bilancio secondo le regole di contabilità pubblica finanziaria autorizzatoria, dovrà individuare i costi secondo principi e strumenti di contabilità economico patrimoniale estrapolati dalla contabilità finanziaria o in casi meno frequenti elaborati da un funzionale sistema di rilevazione in partita doppia.

Il servizio di igiene ambientale coinvolge, trasversalmente, diversi uffici comunali, come il servizio ragioneria e tributi (per la parte

amministrativa) e il servizio ecologia e/o tecnico (per la parte operativa). Dovranno quindi essere individuate le risorse da imputare pro quota al piano finanziario al fine di includervi i relativi costi, considerati, però, per competenza economica, ovvero in relazione al momento di maturazione del fatto gestionale sotteso e non a quello dell'uscita monetaria.

Inoltre, la scomposizione dei costi del servizio fatturati dai gestori dei vari segmenti nelle categorie di cui al D.P.R. n. 158/1999 non sembra una soluzione facilmente adottabile neanche da parte di tutti i soggetti affidatari, ma solamente dalle aziende di servizi medio - grandi, in quanto le piccole imprese o le ditte individuali potrebbero anche non essere in grado di – o disponibili ad - estrapolare, con simile dettaglio, le necessarie informazioni contabili.

Citations within the text should be made as follows: Mead (2010: 123), (Mead, 2010: 123), or (Mead et al. 2010: 123).

2 – La determinazione della Tariffa di riferimento: la classificazione dei costi

Il decreto prevede che la tariffa di riferimento (ovvero il totale del gettito per l'anno “n” da conseguire ed in base al quale determinare le tariffe puntuali per le singole categorie e fasce di utenza) sia data dalla somma dei costi del servizio diretti ed indiretti, ulteriormente suddivisi in costi fissi e variabili.

Le regole e le metodologie che governano la redazione del PEF si conformano ai principi che disciplinano la redazione del bilancio di esercizio civilistico, individuando, ad esempio, le voci che devono concorrervi.

Il riferimento alle norme del bilancio implica il rispetto dei principi fondamentali di chiarezza, verità e correttezza (art. 2423 c.c.); inerenza alla gestione della TARES; competenza (art. 2423-bis, c.c.).

La determinazione delle tariffe relative all'anno n-esimo avviene computando:

- i costi operativi di gestione (CG) e i costi comuni (CC) dell'anno precedente (n-1), aggiornati secondo il metodo del price-cap, ossia, in base al tasso programmato di inflazione (IP) diminuito di un coefficiente X_n di recupero di produttività;
- i costi d'uso del capitale (CKn) dell'anno in corso;

secondo la seguente formula:

$$\Sigma T_n = (CG + CC)_{n-1} (1 + IP_n - X_n) + CK_n$$

dove:

ΣT_n = totale delle entrate tariffarie di riferimento;

CG_{n-1} = costi di gestione del ciclo dei servizi attribuiti i rifiuti solidi urbani dell'anno precedente;

CC_{n-1} = costi comuni imputabili alle attività relative ai rifiuti urbani dell'anno precedente;

IP_n = inflazione programmata per l'anno di riferimento;

X_n = recupero di produttività per l'anno di riferimento;

CK_n = costi d'uso del capitale relativi all'anno di riferimento.

I costi sono riferiti all'anno precedente (n-1) rispetto a quello per cui viene elaborato il piano finanziario (es. per il piano finanziario 2013 si devono considerare i costi a consuntivo relativi all'anno 2012). Anche in questa disposizione, che dovrebbe agevolare la predisposizione del piano, emergono alcune criticità. Il piano finanziario dovrebbe essere approvato prima delle tariffe, le quali, a loro volta, devono essere approvate entro e non oltre l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali il cui termine, seppur ogni anno posticipato, è teoricamente il 31 dicembre. A quella data non è ragionevolmente possibile disporre dei dati di consuntivo per cui il piano dovrà essere redatto in base ai dati di costo disponibili in quel dato momento, considerando anche la possibilità di aggiornare gli stessi mediante il coefficiente X_n al fine di evitare che le tariffe risultino sottostimate o sovrastimate rispetto ai dati di costo effettivi.

La determinazione del coefficiente X_n è infatti lasciata alla piena discrezionalità dell'ente locale, con l'unica condizione che deve essere maggiore di zero. Le linee guida hanno chiarito la funzione del fattore di adattamento, permettendo di utilizzarlo anche per tener conto di sostanziali modifiche nella gestione e nelle modalità di esecuzione del servizio (es. introduzione o la cessazione di nuovi servizi non previsti nell'anno n-1) ovvero a modifiche dei prezzi di approvvigionamento di servizi e forniture da terzi che implicino uno scostamento dei CG e dei CC per l'anno di riferimento. Lo scostamento rispetto all'aggiornamento come sopra definito deve essere giustificato nella relazione di accompagnamento al piano finanziario.

Poiché la tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio (art. 14 comma 8 D.L. 201/2011), i costi di gestione ed i costi comuni sono ulteriormente suddivisi in:

a) costi fissi o relativi alle componenti essenziali del servizio;

b) costi variabili, dipendenti dai quantitativi di rifiuti prodotti.

La suddivisione è attuata inserendo specifici insiemi di costo nell'una o nell'altra categoria, secondo quanto dettagliato dall'allegato 1, punto 3) del D.P.R. n. 158 del 1999, ovvero:

$$\Sigma T = \Sigma TF + \Sigma TV$$

dove (per le definizioni si veda il paragrafo successivo):

$$\Sigma TF = CSL + CARC + CGG + CCD + AC + CK$$

$$\Sigma TV = CRT + CTS + CRD + CTR$$

La parte fissa copre i costi di smaltimento dei rifiuti esterni, i costi comuni e vari e la remunerazione del capitale, ovvero i costi che prescindono dalla quantità di rifiuti conferiti.

La parte variabile dipende dai quantitativi di rifiuti prodotti dalla singola utenza. I rifiuti sono calcolati sulla base dei parametri indicati dal decreto 158/1999. I rifiuti potrebbero essere misurati puntualmente per singola utenza o per utenze aggregate: in questo caso il Comune potrà applicare una tariffa corrispettiva, di natura patrimoniale, che potrà essere affidata interamente al soggetto gestore.

3 – I costi operative di gestione

I costi operativi di gestione sono suddivisi in:

- costi di gestione del ciclo dei servizi sui RSU indifferenziati (CGIND);
- costi di gestione del ciclo della raccolta differenziata (CGD). Tali costi andranno suddivisi in relazione alle diverse filiere merceologiche (vetro, carta, plastica ecc...).

I costi di gestione per il ciclo della raccolta indifferenziata e differenziata sono individuati dall'allegato 1 del D.P.R. n. 158 del 1999. Poiché si riferiscono alla componente tecnica del servizio, devono essere forniti (secondo questa suddivisione) dai soggetti affidatari e poi riuniti dal Comune nella predisposizione del piano finanziario dell'intero servizio.

Trattandosi di un tributo, l'IVA sui costi addebitati al Comune è indetraibile ed è inclusa nel piano finanziario.

Qui di seguito si evidenziano i costi di gestione, con una breve descrizione, e la loro imputazione alla parte fissa o variabile della tariffa.

In base all'allegato 1 punto 2, i costi operativi di gestione devono far riferimento alle seguenti voci di bilancio indicate dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 (oggi trasfuso nell'art 2425 c.c., relativo al conto economico delle società per azioni):

- B6 -Costi per materie di consumo e merci (al netto di resi, abbuoni e sconti);
- B7 -Costi per servizi;
- B8 -Costi per godimento di beni di terzi;
- B9 -Costi del personale;
- B11 - Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- B12 - Accantonamento per rischi, nella misura massima ammessa dalle leggi e prassi fiscali;

- B13 - Altri accantonamenti;
- B14 - Oneri diversi di gestione.

l'accantonamento al fondo svalutazione crediti è compreso nei CGG (costi generali di gestione).

La voce B10 (ammortamenti e svalutazioni), è inclusa nei costi d'uso del capitale (CK), mentre

Tabella 1 – La determinazione della tariffa di riferimento

SIGLA	DEFINIZIONE LEGISLATIVA	DESCRIZIONE	IMPUTAZIONE
I costi di gestione del ciclo dei servizi sui RSU indifferenziati (CGIND)			
CSL	Costi Spazzamento e Lavaggio strade e piazze pubbliche	Operazioni di pulizia delle strade, aree pubbliche e aree private ad uso pubblico, escluse le operazioni di sgombero della neve dalla sede stradale e sue pertinenze, effettuate al solo scopo di garantire la loro fruibilità e la sicurezza del transito, operazioni il cui costo non entrerà pertanto nel PEF	Costi fissi
CRT	Costi di Raccolta e Trasporto RSU	Costi dei mezzi e personale relativi alla raccolta del rifiuto secco residuo, costi relativi alla raccolta del rifiuto ingombrante a domicilio; costi dei contenitori dedicati alla raccolta della frazione residua o ingombrante	Costi variabili
CTS	Costi di Trattamento e Smaltimento RSU	Discarica o impianto di trattamento (anche termovalorizzatore) del rifiuto indifferenziato e relativi oneri tributari (es. tributo speciale per lo smaltimento dei rifiuti in discarica tributo regionale di cui all'articolo 3, commi da 24 a 40, della legge n. 549/1995); costi di trattamento per rifiuti ingombranti	Costi variabili
AC	Altri Costi	Raccolta di rifiuti abbandonati sul territorio, campagne informative ed educative, costi di consulenza sul sistema di gestione rifiuti e tutti gli altri costi non ricompresi nei CTS	Costi fissi
I costi di gestione del ciclo della raccolta differenziata (CGD)			
CRD	Costi di Raccolta Differenziata per materiale	Costi dei mezzi e personale; costi dei contenitori dedicati alla raccolta della frazione differenziata per le singole filiere (carta, vetro, plastica, vestiti usati, rottami ferrosi, verde, umido...). Non vi rientrano i costi di gestione del verde pubblico (sfalcio, piantumazione ecc.), in quanto servizi generali, mentre rientra la gestione de rifiuti urbani vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali (art. 184, comma 2, lett. e), d.lgs. 152/2006). Dalla voce va dedotto il contributo versato dal CONAI.	Costi variabili
	Costi di Trattamento e Riciclo (al netto dei proventi della vendita di materiale ed energia derivante	Per umido e verde costi di compo-	

Negli oneri diversi (B14) possono essere ricompresi tutti gli altri costi di gestione inerenti non includibili altrove, come quelli per le isole ecologiche, le azioni informative, ecc....

Come specifica il punto 2.2, Allegato 1, del D.P.R. n. 158 del 1999, il costo del personale va computato tra i costi operativi CGIND (rifiuti indifferenziati) e CGD (raccolta differenziata) soltanto per una percentuale non superiore al 50%, mentre la parte restante va inserita nei costi comuni, e più esattamente nei Costi Generali di Gestione (CGG). L'entità di tale percentuale, nell'indicato limite del 50%, è opzione ampiamente discrezionale, che non richiede di motivare la scelta in concreto effettuata.

Vale poi, non solo per i costi comuni, il principio dell'inerenza, quindi qualora una determinata risorsa sia impiegata per svolgere anche attività diverse da quelle relative alla gestione dei rifiuti, il relativo costo dovrà essere imputato pro quota nel PEF, in proporzione all'impiego nel servizio di igiene urbana. I criteri di riparto devono essere razionali ed oggettivi e possono variare a seconda del costo da imputare pro quota, es. le ore lavorate per i dipendenti o i metri quadri per le superfici. Le linee guida riportano, con riferimento ai costi comuni di gestione, alcuni *driver* di ribaltamento individuati nella Delibera n. 11/2007 dall'Autorità per l'energia elettrica per la determinazione delle poste patrimoniali ed economiche riferibili ai vari comparti di imprese che operano in settori diversi da quelli relativi all'energia e al gas, alla quale ci si può ispirare, ferma restando la possibilità di utilizzare anche altri criteri purché idonei. I criteri possono essere utili anche ai gestori, per individuare i costi relativi ai singoli enti nel caso servano più Comuni.

In generale, dai costi vanno dedotti le quote sostenute da altri soggetti (es. le somme a carico del MIUR per le istituzioni scolastiche statali ai sensi dell'art. 33-bis D.L. 248/2007) e le entrate (es. le entrate da riciclo, i contributi CONAI), come anche l'importo delle riduzioni ambientali concesse ad esempio per la raccolta differenziata (mentre invece quelle c.d. sociali sono a carico del bilancio dell'ente).

4 – I costi comuni

Il decreto, con la tecnica del c.d. “*full costing*”, prevede l'imputazione a tariffa non solo dei costi diretti, ma anche dei costi comuni, ovvero, secondo la classificazione operata dal decreto:

- i costi amministrativi relativi allo svolgimento delle attività di accertamento, riscossione e contenzioso (CARC); vi rientrano in particolare, purché inerenti a tale attività, i costi del personale, i compensi per consulenze legali e simili, l'acquisto di beni e servizi da terzi. Nei costi del personale, ad esempio, possono rientrare, in proporzione all'impiego nell'attività, gli emolumenti dei dipendenti del settore ragioneria/tributi (es. riscossione, accertamento). Dai costi per i servizi comuni di terzi le linee guida consentono di non scorporre la quota riferibile alla remunerazione del capitale (in quanto tutti costi fissi, ma si tratterebbe in ogni caso di un adempimento eccessivamente gravoso per gli acquisti di servizi generali, dove la quota di remunerazione di tutti i fattori produttivi è compresa nel prezzo pattuito);

- i costi generali di gestione (CGG), che ricomprendono in particolare i costi relativi al personale impiegato nella gestione dei rifiuti differenziati e indifferenziati, per la quota non imputabile ai costi operativi di gestione, sia dell'ente (es. servizio ecologia, ufficio tecnico) in misura non inferiore alla metà, sia del soggetto affidatario del servizio. Per l'imputazioni dei costi occorre individuare criteri razionali ed oggettivi, come quelli individuati dall'Autorità per l'Energia elettrica ed il Gas (vedi par. precedente) e riportati nell'allegato A delle linee guida;

- i costi comuni diversi (CCD), tra cui si ricordano i costi per studi e consulenze non inseribili nei costi operativi o nei costi amministrativi CARC, l'accantonamento rischi crediti, i crediti inesigibili, gli interessi passivi.

Le linee guida non riprendono una formulazione presente nell'allegato 1 per la quale “Il criterio di allocazione dei costi comuni raccomandato è fondato sulla ponderazione rispetto all'incidenza del costo degli addetti (70%) ed alla incidenza del costo operativo sul totale (30%)”. All'ente, quindi, è data libertà nell'allocazione dei costi comuni.

Dai costi comuni dell'anno in cui sono materialmente conseguite vanno dedotte le entrate per il recupero dell'evasione (che ridurranno, quindi, per la formula di calcolo, la tariffa dell'anno successivo). Eventuali compensi spettanti al dipendente o al soggetto terzo che ha curato il recupero verranno invece contabilmente inseriti nei costi amministrativi CARC.

I costi comuni sono considerati tutti come costi fissi.

5 – Gli accantonamenti ed i crediti inesigibili

Gli accantonamenti da inserire nei costi operativi di gestione devono essere tenuti ben distinti da quelli che il decreto prevede nel costo d'uso del capitale (cfr. oltre), ancorché possano comunque essere riconducibili alle medesime voci di bilancio. Nei costi operativi

di gestione sono da includere gli accantonamenti per rischi (B12) e gli altri accantonamenti (B13) inerenti la gestione operativa.

Il principio contabile n. 19 ricomprende in questi fondi gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata; esistenza certa o probabile; ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio. Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi ed oneri sono di due tipi:

a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati. Si tratta di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data di bilancio od altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data, ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione. Questi vanno inclusi nella voce B 13. Vi rientrano il fondo di sostituzione e ripristino di beni gratuitamente devolvibili (art. 107, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986); il fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto; il fondo recupero ambientale. Questi fondi sono tipici delle aziende di servizi, e quindi saranno indicati dai soggetti affidatari;

b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile; si tratta delle cosiddette "passività potenziali" o fondi rischi, che vanno iscritti alla voce B 12, come il fondo rischi per cause in corso (escluse quelle per imposte); il fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, avalli, girate, ecc.); il fondo per rischi non assicurati. Questi fondi possono essere imputati al piano finanziario solo nella misura prevista dalle norme fiscali (art. 102 e ss. del T.U.I.R.).

L'accantonamento che suscita maggiore interesse negli enti è quello relativo alla svalutazione dei crediti. L'incremento della morosità legato al passaggio da TARSU a TIA o del contenzioso è molto elevato. Complice l'aumento delle tariffe - per le utenze non domestiche dovuto ai coefficienti di applicazione del D.P.R. n. 158/1999 (parte fissa e variabile), e, per tutte le utenze, al passaggio alla copertura integrale dei costi del servizio, ivi compresi quelli per il conferimento in discarica - i Comuni richiedono frequentemente se e come poter inserire nel piano finanziario una voce di costo per tener conto del tasso di evasione. Le linee guida affrontano, per la prima volta, l'argomento, affermando che è possibile procedere alla svalutazione inserendo il costo nei costi diversi (CCD) - l'accantonamento al fondo svalutazione crediti è incluso nella voce B 10), non presente nei costi operativi -, ma nei limiti imposti dalle norme fiscali, dovendosi fare riferimento al punto 2.1, Allegato 1, del D.P.R. n. 158 del 1999, che impone che gli accantonamenti per rischi siano ammessi come costi nella misura massima ammessa dalle leggi e prassi fiscali, ossia (art. 106, comma 1, T.U.I.R.) per lo 0,5% annuo del valore nominale o di acquisizione dei

crediti stessi, con il limite complessivo del 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio al termine dell'esercizio.

Diversa è, invece, la sorte dei crediti inesigibili, per i quali cioè non vi sono fondate speranze di riscossione: le perdite su crediti sono deducibili - e quindi divengono costo - qualora risultino da elementi "certi e precisi" e, in ogni caso, qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 101, comma 5, T.U.I.R., particolarmente importante per gli enti locali nella parte in cui permette lo stralcio dei crediti di modesto ammontare. Infatti, gli elementi certi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione (pari a cento milioni di euro) e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi sussistono, inoltre, quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Trattandosi di tributi, la prescrizione va coordinata con i termini di decadenza per l'emissione degli avvisi di accertamento e le norme in materia di riscossione coattiva. Di conseguenza, solo decorso il semestre dalla notificazione del titolo esecutivo il credito potrà considerarsi inesigibile, e quindi inserito come costo nel Piano finanziario successivo.

I crediti inesigibili, per la parte non coperta da fondi svalutazione o rischi ovvero da garanzia assicurativa, vanno inseriti nei CCD, in base al principio di integrale copertura di tutti i costi di gestione. La copertura, precisano le linee guida, va attuata nell'esercizio di competenza, ossia nell'esercizio in cui si manifestano in maniera certa e precisa gli elementi da cui deriva l'inesigibilità. Come si trae dalla formula di cui al punto 1, Allegato 1, del D.P.R. n. 158 del 1999, l'ammontare dei crediti divenuti inesigibili in un dato anno verrà quindi computato tra i costi da coprire con la tariffa relativa all'anno successivo. Per contro, eventuali successivi recuperi di crediti già considerati inesigibili costituiranno invece "sopravvenienze attive", da inserire tra le entrate da recupero di evasione e da dedurre dai costi, in base al principio di competenza, nell'esercizio in cui insorgono.

6 - I costi d'uso del capitale

L'ultima voce da considerare nel calcolo della tariffa di riferimento e da inserire nel PEF è il costo d'uso del capitale, dato dalla seguente formula:

$$CK_n = AMM_n + ACC_n + R_n$$

Ricomprendendo:

- a) gli ammortamenti (Amm.);
- b) gli accantonamenti (Acc.);

c) la remunerazione del capitale investito (Rn);

Gli ammortamenti vanno computati in base alle norme fiscali. Si tratterà di mezzi di proprietà del Comune oppure del soggetto affidatario del servizio.

Nel costo del capitale vanno inclusi gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza, in base alle norme fiscali. Tra gli accantonamenti in esame non rientrano ovviamente quelli già computati nei costi di gestione e nei costi comuni. Le linee guida non individuano quali accantonamenti inserire in questa voce. Dovrebbe trattarsi di accantonamenti legati agli investimenti, ad esempio il fondo per i beni gratuitamente devolvibili (tipico delle aziende con beni in concessione).

La remunerazione del capitale è una voce di costo relativa a una normale remunerazione del capitale investito, che è pari alla somma:

- degli investimenti in opere, impianti e beni devolvibili non ancora iscritti nel libro dei cespiti ammortizzabili, in particolare perché in corso di realizzazione;

- del valore residuo netto dei beni iscritti nei libri dei cespiti ammortizzabili.

Specifica al riguardo il punto 2.3, allegato 1, D.P.R. 158/1999 che la remunerazione del capitale (Rn) è, almeno inizialmente, pari al prodotto tra tasso di remunerazione indicizzato all'andamento medio annuo del tasso dei titoli di Stato (Ts) aumentato di 2 punti percentuali e capitale netto investito dell'anno precedente (KNn-1) aumentato dei nuovi investimenti (In), ossia:

$$Rn = (Ts + 2\%) \times (KNn-1 + In)$$

Il metodo prevede altresì che "in seguito" la remunerazione del capitale (Rn) è sviluppata nel tempo in base alla seguente formula:

$$Rn = rn (KNn-1 + In + Fn)$$

dove:

rn = tasso di remunerazione del capitale impiegato, non meglio identificato;

KNn-1 = capitale netto contabilizzato dell'esercizio precedente (immobilizzazioni nette);

In = investimenti realizzati nell'esercizio di riferimento;

Fn = fattore correttivo in aumento per gli investimenti programmati e in riduzione per l'eventuale scostamento negativo ex-post, cioè riferito all'anno precedente, tra investimenti realizzati e investimenti programmati.

Le linee guida comunque, data la maggior indeterminatezza di quest'ultima formula, ne consigliano un uso assai cauto.

Il D.P.R. n. 158/1999 prescrive che gli enti locali che conferiscono a smaltimento i rifiuti indifferenziati

presso impianti di terzi, devono richiedere che il soggetto gestore dell'impianto evidenzi, all'interno del prezzo richiesto, la quota relativa ai costi riconducibili all'impiego del capitale (CK), al fine di attribuirli nella parte fissa della tariffa. Tale raccomandazione è estesa dalle linee guida a tutti gli acquisti di beni e servizi relativi ai costi di gestione ancorché debba riguardare i casi dove la parte di costo relativa alla remunerazione degli impianti sia significativa (come appunto nel caso di impianti di smaltimento).

Conclusioni

La sommatoria di tutti i costi di gestione (relativi alla raccolta differenziata e indifferenziata), dei costi comuni e dei costi del capitale, riferiti agli affidatari dei servizi ed al Comune, indicati nel piano finanziario e riferiti all'anno precedente, corretti per il fattore Xn, costituisce il gettito di riferimento per l'anno "n" su cui costruire le tariffe TARES per le utenze domestiche e non domestiche. Il calcolo delle tariffe per le varie categorie economiche e fasce di utenza domestica, con la previsione di opportune riduzioni ed agevolazioni è, in realtà, la vera sfida per le amministrazioni locali, che dovranno necessariamente fare i conti non solo con la nuova modalità di calcolo del costo del servizio, ma soprattutto con gli aumenti tariffari che ne deriveranno e con le conseguenti implicazioni dal punto di vista sociale e politico.

Da un punto di vista procedurale, in ogni caso, per la redazione del PEF il Comune dovrà, attraverso i propri uffici, reperire tutte le informazioni necessarie avvalendosi, principalmente, dei dati forniti dai soggetti gestori (che dovranno scomporre i corrispettivi richiesti per il servizio nelle varie voci di riferimento) ed integrandoli con quelli desumibili dalla propria contabilità. Occorrerà, quindi, individuare le parti di servizio svolte internamente ed attribuire alle stesse un costo, il più possibile analitico, fermo restando che, relativamente ai costi comuni, il metodo non prevede che i costi comuni stessi siano suddivisi in relazione alle voci di bilancio da B6-B14. Dovrà adottarsi, pertanto, la ripartizione che si riterrà più opportuna per offrire comunque un quadro conforme ai principi di chiarezza, verità e correttezza di cui all'art. 2423 c.c. Gli enti dovrebbero altresì provvedere ad eseguire opportune verifiche, nei limiti delle loro competenze, in capo agli affidatari dei servizi affinché nella predisposizione del piano finanziario relativo al loro singolo segmento rispettino le linee guida del Ministero Economia e Finanze, in modo da non falsare la realtà rappresentata dal PEF complessivo approvato dal Consiglio o dall'Autorità d'ambito quando istituita.

L'adozione a livello nazionale della TARES e del piano finanziario comporterà, in conclusione, un notevole aggravio procedurale in capo ai Comuni ma fornirà una nuova occasione per aggiornare e modernizzare le procedure contabili nel senso di una mag-

giore trasparenza e controllo, di estrema importanza in tutti i servizi pubblici erogati.