

Approfondimento n. 12 – 15 aprile 2021

DAL MTR ARERA ALLA CONTABILITÀ SEPARATA: RIFLESSI PRATICI E IMPATTO SU BILANCIO DELL'ENTE LOCALE E SULL'ASSETTO DELLE SOCIETÀ PARTECIPATE

Simone Pellegrin – Fabrizio Robbiano*

Premessa

Dopo l'introduzione del nuovo metodo tariffario per la gestione dei rifiuti, un ulteriore adempimento sta per riflettersi sui sistemi informativi degli operatori che erogano servizi pubblici: con l'approvazione del bilancio di esercizio 2020, le società controllate dagli enti locali saranno tenute a pubblicare le risultanze della contabilità separata previste dal c. 1 dell'art. 6 del TUSP (D. Lgs. 175/2016 – Testo Unico delle Società a Partecipazione Pubblica).

Già con il nuovo metodo di determinazione delle entrate tariffarie del servizio di gestione dei rifiuti, disciplinato dalla Delibera 443/2019 Arera ed entrato di fatto in vigore nei primi mesi del 2020, i sistemi informativi contabili delle partecipate coinvolte nel suddetto servizio sono stati messi a dura prova, visto l'obbligo di ricostruire i costi efficienti del servizio per singola commessa, adottando driver di ripartizione analitici e pertinenti. Ora si avvicina il nuovo adempimento della contabilità separata che, pur introdotto senza particolari clamori, interessa una platea più ampia di società pubbliche e potrebbe determinare effetti travolgenti sull'assetto e sui rapporti finanziari nell'ambito del gruppo pubblico locale.

I riferimenti

Il c. 1 dell'art. 6 del TUSP prevede che: *“Le società a controllo pubblico, che svolgano attività economiche protette da diritti speciali o esclusivi, insieme con altre attività svolte in regime di economia di mercato [...] adottano sistemi di contabilità separata per le attività oggetto di diritti speciali o esclusivi e per ciascuna attività.”*

Le modalità operative attraverso cui impostare ed avviare la contabilità separata sono state definite con la Direttiva MEF del 9 settembre 2019 *“Direttiva sulla separazione contabile”*

La finalità

La Direttiva MEF specifica che la separazione contabile nelle società a controllo pubblico è finalizzata a promuovere la concorrenza, l'efficienza ed adeguati livelli di qualità nell'erogazione dei servizi. In tal senso vuole impedire che si determinino trasferimenti incrociati di risorse finanziarie tra servizi affidati con diritti speciali o in esclusiva alle partecipate e le altre attività svolte in regime di mercato.

* Dottore commercialista, titolare dello Studio AP-PA

Le società coinvolte

Al netto delle differenze riscontrabili nelle interpretazioni giurisprudenziali di “società a controllo pubblico” (la cui definizione è comunque data dal combinato disposto delle lett. b) ed m) c.1 dell’art. 2 del TUSP), è ragionevole ritenere che tutte le società con capitale a maggioranza pubblica, affidatarie di servizi pubblici locali o servizi strumentali rientrano nell’ambito soggettivo dell’obbligo di adottare la contabilità separata. L’adempimento interessa ovviamente le società in house in quanto affidatarie dirette di servizi per conto degli enti soci.

Servizi pubblici e diritti speciali o esclusivi

Il requisito oggettivo per l’adozione della contabilità separata è rappresentato dalla gestione di attività protette da diritti speciali o esclusivi; la definizione di tali diritti è specificata dalle lett. d) ed e) c.1 art. 2 della Direttiva MEF, che li inquadra come “*il diritto concesso da un'autorità competente mediante una disposizione legislativa o regolamentare o disposizione amministrativa pubblicata compatibile con i Trattati, avente l'effetto di riservare a un unico operatore economico (diritto esclusivo) o a due o più operatori economici (diritto speciale) l'esercizio di un'attività e di incidere sostanzialmente sulla capacità di altri operatori economici di esercitare tale attività*”. Oltre ai settori regolati da specifiche Autorità, è ragionevole ritenere che, quando un ente locale, ai sensi dell’art. 112 del D. Lgs. 267/2000, individui servizi finalizzati a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile della propria comunità locale e li affidi tramite contratto di servizio, ad un soggetto terzo, riconosca di fatto a quest’ultimo diritti speciali o esclusivi.

Dubbi applicativi

Eventuali dubbi circa l’assoggettabilità all’obbligo di contabilità separata possono sorgere in merito alla sussistenza della condizione relativa allo svolgimento di “*attività economiche protette da diritti speciali o esclusivi, insieme con altre attività svolte in regime di economia di mercato*”; nel caso la società a controllo pubblico svolga esclusivamente attività affidate dagli enti soci e non eroghi servizi sul mercato, è comunque obbligata alle rilevazioni di contabilità separata? A parere di chi scrive, un approccio prudenziale rispetto all’obbligo normativo suggerirebbe in ogni caso di prevedere la rendicontazione economico patrimoniale separata dei servizi oggetto di diritti speciali o esclusivi. Si pensi alla possibilità per le società in house di erogare servizi al di fuori degli affidamenti diretti fino ad un massimo del 20% del proprio fatturato; oppure all’esigenza/ opportunità di separare le risultanze economico patrimoniali dei servizi pubblici locali da quelli strumentali, di cui il TUSP ha reso possibile la gestione nell’ambito della medesima società in house (prima del 2016 era vietato). Anche se attualmente la società operasse solo sui servizi affidati, le suddette condizioni costituiscono un valido presupposto all’implementazione della contabilità separata.

I risvolti operativi

Cosa comporta l’applicazione della contabilità separata? Gli aspetti operativi sono definiti dalla Direttiva MEF del 9 settembre 2019; di seguito forniamo un sintetico riepilogo:

- Conti annuali separati -

L'operato della società deve essere rappresentato tramite conti annuali separati; tali conti annuali separati devono corrispondere ad attività/ comparti (ovvero i servizi erogati dalla società), a servizi comuni ed alle funzioni trasversali

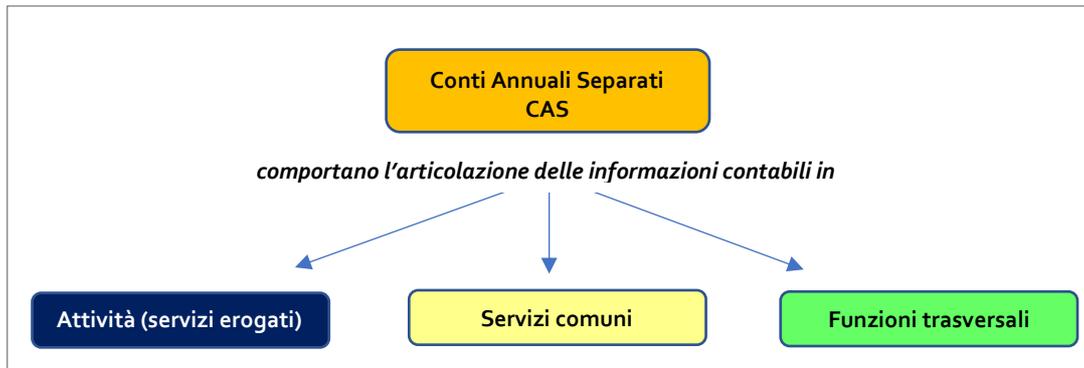


Figura 1 – Le diverse tipologie di Conti Annuali Separati da individuare

- Ribaltamento costi dei servizi comuni e delle funzioni trasversali –

Oggetto ultimo di rendicontazione (e di obbligo di pubblicazione "contestualmente ai documenti e agli allegati" del bilancio) sono le attività oggetto di diritti speciali o esclusivi; queste ultime devono ricomprendere sia i valori direttamente imputati dal sistema contabile che quelli ribaltati dai servizi comuni e dalle funzioni trasversali.

- Driver –

L'impianto di contabilità separata deve basarsi su driver attendibili, che consentano una rappresentazione veritiera del profilo economico e patrimoniale dei servizi oggetto di diritti speciali o di esclusiva; la direttiva suggerisce l'impiego anche di prezzi di mercato per le transazioni interne tra attività.

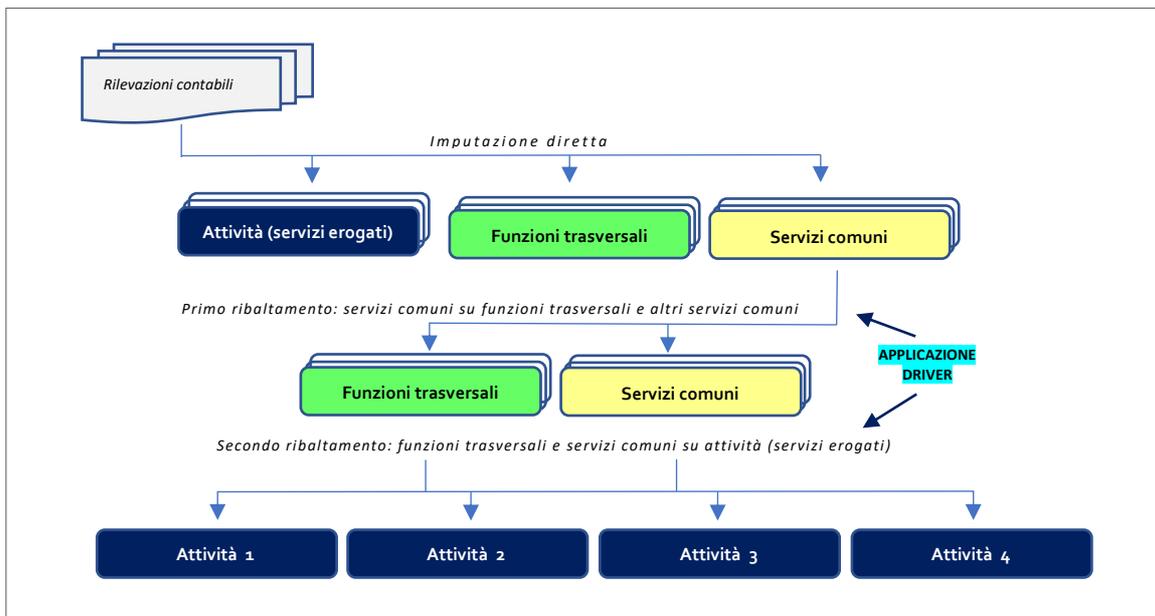


Figura 2 – Relazioni tra Conti Annuali Separati e alimentazione della contabilità separata

- Nota esplicativa -

I conti annuali separati devono essere accompagnati da una nota esplicativa che presenti l'impostazione del modello adottato, evidenziando in particolare:

- la descrizione delle attività, dei comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise;
- la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati
- la natura dei ribaltamenti operati dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise alle attività
- la descrizione dei driver e delle basi dati gestionali utilizzate per la loro costruzione.

La nota deve altresì attestare che la sommatoria delle poste dei conti annuali separati coincida con le corrispondenti voci del bilancio di esercizio.

- Giudizio di conformità del revisore –

Sulle risultanze della contabilità separata è previsto il coinvolgimento dell'organo di revisione: i conti annuali separati sono sottoposti a revisione legale dei conti, da effettuarsi a cura dello stesso soggetto cui è affidata la revisione legale del bilancio di esercizio; la relazione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti fornisce il giudizio di conformità dei conti annuali separati alle indicazioni contenute nella Direttiva MEF ed ai criteri descritti nelle note di commento evidenziando eventuali modifiche al giudizio e/o richiami di informativa.

- Decorrenza dell'obbligo della contabilità separata –

La Direttiva MEF si applica a partire dai bilanci relativi agli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Si ricorda che il c. 6 dell'art. 3 del DL 183/2020 conv. con L. 21/2021 ha prorogato a 180 giorni il termine ultimo per l'approvazione del bilancio di esercizio al 31.12.2020.

Conseguenze in caso di inadempimento e prospettive

La normativa richiamata (TUSP e Direttiva MEF) non prevede sanzioni specifiche in caso di mancata attivazione della contabilità separata. Trattandosi tuttavia di uno strumento finalizzato a promuovere la concorrenza e l'efficienza nella conduzione dei servizi pubblici, è ragionevole attendersi un attento presidio sull'adempimento da parte dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (per le competenze in materia di contratti pubblici) e della Corte dei conti, anche per le funzioni che il TUSP riconosce a tali organismi.

Si segnala inoltre la crescente focalizzazione di giurisprudenza e prassi sulla dimostrazione delle condizioni di congruità e convenienza degli affidamenti in house prevista dall'art. 192 del Codice degli appalti: le risultanze della contabilità separata possono rappresentare un presupposto essenziale per motivare e mantenere tali affidamenti.

Non sfuggirà infine come l'attuale dibattito sulla ripartenza post pandemica pretenda uno sforzo di efficientamento nell'organizzazione dei servizi pubblici: quale migliore strumento della contabilità separata per monitorarne la conduzione?

Gli effetti sugli enti locali e ruolo della governance

I riflessi pratici della contabilità separata riguardano direttamente le società a controllo pubblico; tuttavia tale adempimento non deve essere ignorato da parte degli enti locali soci. Le risultanze della contabilità separata hanno lo specifico fine di presentare le condizioni economico patrimoniali attraverso cui il Comune eroga i propri servizi servendosi di un organismo partecipato; il cittadino, l'utente, il fornitore, il potenziale concorrente, l'organismo di vigilanza, chiunque potrà monitorare tali

risultanze combinandole con la qualità e la quantità dei servizi erogati. Da tale controllo sociale è ragionevole attendersi benefici nel medio lungo periodo in termini di maggiore spinta all'efficientamento ed all'efficacia. Nell'immediato potrebbe tuttavia emergere l'esigenza di adottare interventi di razionalizzazione e riorganizzazione gestionale delle partecipate, con un impatto sui rapporti economico finanziari con gli enti soci (corrispettivi dei contratti di servizio, coperture dei costi sociali, dividendi erogati) e sulla responsabilità degli stessi enti nel presidiare gli equilibri aziendali delle loro società; in particolare si immagina il caso in cui emergesse un profilo di costi "fuori mercato" di un servizio affidato in esclusiva ad una controllata; quali conseguenze determinerebbe tale circostanza sulle prospettive della società? Quali responsabilità ne deriverebbero in capo all'ente affidante?

Per i suddetti motivi, l'introduzione della contabilità separata non può rappresentare un mero tecnicismo ma richiede un approccio condiviso tra ente e partecipata, da prevedersi nel più ampio sistema di governance del gruppo pubblico locale.

Considerazioni finali

L'introduzione della contabilità separata, anche per come ne è disciplinata l'applicazione, può avere effetti deflagranti in alcuni contesti locali, in particolare laddove la ricerca di ottimizzare l'erogazione di servizi pubblici trova il suo equilibrio nel diverso profilo reddituale o sociale di una pluralità di attività affidate alla medesima società a controllo pubblico.

Se si valuta l'impatto in un'ottica prettamente civilistica, gli obblighi di rendicontazione appaiono decisamente incisivi e invasivi: un conto è pubblicare il bilancio di esercizio nel suo complesso, un altro divulgare la situazione economico patrimoniale di un determinato servizio, su cui incidono strategie aziendali e scelte organizzative che dovrebbero rappresentare una sorta di "segreto industriale" (nb: la direttiva specifica che la separazione contabile deve avvenire "*nel rispetto della riservatezza dei dati aziendali*"). L'imposizione di trasparenza che viene prevista con la contabilità separata è certamente giustificata da un bene superiore, ovvero quello di promuovere la concorrenza, l'efficienza ed adeguati livelli di qualità nell'erogazione di servizi non contesi sul mercato ma oggetto di diritti speciali o esclusivi.

Certamente, rispetto al suddetto impatto, pesa l'assenza di ulteriori indicazioni applicative da parte degli organismi di vigilanza, anche tenuto conto che un pilastro importante per l'introduzione della contabilità separata, ovvero il decreto di riordino della normativa in materia di servizi pubblici locali, non è stato portato a compimento. In tal senso, sarebbe stato ragionevole prevedere un percorso di applicazione graduale, da coordinarsi con l'adozione del piano di razionalizzazione periodica che annualmente gli enti sono tenuti a predisporre e rendicontare.