

Spese di personale

Modalità di calcolo delle spese di personale delle partecipate: i chiarimenti della Sezione Autonomie della Corte dei conti

di Federica Caponi
Consulente Enti locali

Il calcolo delle spese delle società partecipate, ai fini della verifica dell'incidenza delle spese di personale su quelle di parte corrente, produce effetti soltanto sulle spese di personale degli enti e non anche sulle spese correnti. In caso di società partecipate da più enti, le spese dell'organismo partecipato devono essere proporzionate alla quota del capitale sociale posseduto da ciascuna pa. Questo il chiarimento fornito dalla Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, nella Deliberazione n. 14 del 28 dicembre 2011, che si è espressa a seguito della questione rimessa dai magistrati contabili della Toscana, che però avevano chiesto l'intervento delle Sezioni riunite

Premessa

L'art. 20, c. 9, del D.L. n. 98/2011, entrato in vigore il 6 luglio 2011, modificando il c. 7 dell'art. 76 del D.L. n. 112/08, ha espressamente previsto che ai fini del computo della percentuale dell'incidenza della spesa di personale su quella di parte corrente gli enti locali debbano considerare «le spese sostenute anche dalle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che sono titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgono funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale, né commerciale, ovvero che svolgono attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica. La disposizione di cui al precedente periodo non si applica alle società quotate su mercati regolamentari».

Un comune della Toscana aveva chiesto alla Sezione regionale di controllo chiarimenti in merito alla corretta interpretazione del citato art. 76, c. 7, con particolare riferimento alla qualità delle partecipazioni societarie che dovevano essere coinvolte, ai valori da prendere in esame, se assoluti o rapportati alla percentuale di partecipazione, alla modalità di

calcolo e alle spese da considerare, se solo quelle di personale o anche quelle relative ai costi sostenuti dalle partecipate.

I magistrati contabili toscani hanno precisato che gli enti devono attuare una politica di consolidamento dei conti con le proprie partecipate, ma tale procedura presuppone che ogni organismo societario coinvolto abbia un affidabile sistema dei conti che gli consenta di uniformare i sistemi contabili e di eliminare le operazioni (proventi e oneri) che avvengano all'interno del complesso economico, al fine di evitare duplicazioni di partite (elisione). Eseguendo quest'ultima operazione, però, ogni ente verrebbe danneggiato nel calcolo dell'incidenza tra spesa di personale e quella corrente, perché dovrebbe eliminare dalla propria spesa corrente (al denominatore) la quota erogata a beneficio della società, non potendo conteggiare la corrispondente entrata dal lato della società partecipata (in quanto la norma prende in considerazione soltanto la spesa).

I magistrati contabili della Toscana hanno ritenuto che per evitare tali criticità gli enti avrebbero dovuto effettuare un diverso calcolo in base alla differente natura delle società da considerare (di servizi pubblici o strumentali).

In riferimento alle partecipate strumentali (o comunque alle partecipate che vivono esclusivamente di risorse provenienti dall'ente), avrebbero dovuto essere considerati solo i costi del personale senza eseguire operazioni sul denominatore (spesa corrente dell'ente), considerando che i costi di tali organismi sono coperti sostanzialmente dagli enti soci (quale loro spesa corrente) e non potevano quindi essere computati due volte.

In riferimento alle società di gestione di servizi pubblici, che non vivono esclusivamente di risorse provenienti dall'ente, avrebbero dovuto essere presi in considerazione i corrispettivi pagati dall'ente socio in virtù dei contratti di servizio, sommando i costi del personale della società alla spesa di personale dell'ente (al numeratore) e i costi della produzione al netto di tali importi alla spesa (corrente) dell'ente, il tutto rimodulato in proporzione alla partecipazione detenuta dall'ente al capitale sociale.

La Corte dei conti della Lombardia, in precedenza, aveva ritenuto che, considerato il dato testuale della norma contenuta nell'art. 20, c. 9 del D.L. n. 98/11 e la *ratio* ispiratrice del legislatore, dovessero essere computate, indipendentemente dalla natura degli organismi societari, sia i costi del personale (voce B9 del conto economico), che i costi della produzione, ovviamente al netto dei corrispettivi erogati dalla pa socia, il tutto proporzionato alla partecipazione al capitale sociale.

I costi delle società dovrebbero quindi incidere sia sul numeratore, che sul denominatore della divisione che devono effettuare gli enti locali (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, deliberazione n. 479/11).

I magistrati contabili della Lombardia hanno infatti chiarito che la norma richiama espressamente «le spese sostenute anche dalle società», non indicando solo quelle di personale, anche perché altrimenti la verifica imposta agli enti avrebbe avuto risultati sicuramente peggiorativi e non avrebbe rilevato le inefficienze, né sarebbe stata coerente con i principi cardine del bilancio consolidato, non ammettendo la comparabilità dei dati (1).

La Corte dei conti della Toscana, considerata la delicatezza dell'argomento e la diversa posizione espressa da altre sezioni regionali di controllo, ha ritenuto necessario chiedere una pronuncia alle Sezioni riunite, *ex art.* 17, c. 31, D.L. n. 78/2009.

La posizione della Sezione delle Autonomie

Le società partecipate che devono essere considerate

La delicata questione rimessa dai magistrati toscani

è stata affrontata però (almeno per ora) dalla Sezione delle Autonomie e, considerato l'importante rilievo che tale decisione avrà sulle scelte strategiche degli enti e sui servizi erogati ai cittadini, può essere considerato un elemento positivo, visto che non chiude definitivamente la questione, lasciando spazio ad altri possibili approfondimenti e soluzioni interpretative.

È infatti la stessa Sezione Autonomie che ha precisato che il suo intervento è volto a fornire «una linea interpretativa di indirizzo, non vincolante (...) al fine di valutarne gli effetti nei diversi casi concreti che si presenteranno, mentre in caso di evidente contrasto tra le pronunce delle sezioni regionali, potrà pervenirsi ad una decisione delle sezioni riunite», cui le sezioni regionali dovranno conformarsi.

Per quanto riguarda la problematica connessa all'individuazione di quali partecipazioni debbano essere coinvolte nel calcolo delle spese degli enti, la Corte ha chiarito che il vincolo è stato circoscritto alle sole società di capitali, partecipate in via diretta dagli enti e non anche le altre tipologie di organismi.

La Corte ha infatti precisato che in un'ottica di sistema, la considerazione congiunta della spesa di personale dell'ente locale con quella delle società partecipate sussisterebbe anche nei confronti di organismi (quali aziende speciali, fondazioni, etc.) contraddistinti da livelli di autonomia contabile e finanziaria inferiori a quelli delle società, ma «il preciso riferimento normativo alle società esclude tuttavia che possano essere considerate le spese di personale dei predetti organismi».

Inoltre, la Sezione delle Autonomie ha precisato che in base al dato meramente testuale della norma debbano essere considerate soltanto le partecipazioni dirette dell'ente.

Pertanto, dovranno essere considerate nel computo le società partecipate che hanno natura di *holding*, in quanto destinatarie di affidamento diretto, mentre restano fuori le controllate da quest'ultima, in quanto affidatarie di servizi da parte della *holding* e non direttamente da parte della pa.

Gli enti locali, pertanto, non dovranno considerare:

- tutte le partecipazioni indirette;
- gli organismi partecipati non aventi natura di società di capitali, quali i consorzi, le fondazioni, le aziende speciali e tutte le altre forme partecipative;

Nota:

(1) Sull'argomento si è poi espressa anche la Sezione Emilia Romagna e l'Anci; cfr. T. Grandelli e M. Zamberlan, "Il consolidamento delle spese di personale ai fini del rispetto del limite del 50% dell'incidenza sulle spese correnti", in questa Rivista a pag. 57.

Per il computo delle spese *ex art. 76, c. 7*, hanno rilievo soltanto le società di capitali partecipate dall'ente in via diretta:

- il cui capitale sia totalmente in mano pubblica;
- controllate da enti pubblici.

Per quanto riguarda le società "controllate" da p.a. la Corte ha chiarito che si dovrà fare riferimento alle società che presentano le caratteristiche di cui all'art. 2359, c. 1, nn. 1 e 2, c.c., cioè a quelle partecipate in cui l'ente pubblico [o più enti pubblici congiuntamente]:

- dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- vanta particolari vincoli contrattuali che riconoscono all'ente pubblico un'influenza dominante sulle scelte strategiche e gestionali della partecipata.

Una volta individuate le società che hanno tali caratteristiche, *tra queste devono essere considerate soltanto quelle:*

- titolari di affidamento diretto (senza gara) di servizi pubblici locali a rilevanza economica;
- che svolgono funzioni a favore dell'ente volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale, né commerciale (servizi privi di rilevanza economica) indipendentemente dalle modalità di affidamento (con o senza gara);
- che svolgono attività strumentali nei confronti dell'ente e anche in tal caso è irrilevante la modalità di affidamento (con o senza gara).

Rimangono, pertanto, escluse le società:

- che gestiscono servizi pubblici a rilevanza economica in virtù di un affidamento tramite gara;
- tutte le partecipate indirette, indipendentemente dai servizi affidati;
- strumentali miste, il cui capitale sia posseduto in via maggioritaria da soci privati;
- quotate su mercati regolamentari.

La Corte ha chiarito che l'esclusione delle società che gestiscono servizi pubblici a rilevanza economica in virtù dell'espletamento di una procedura competitiva è basata sul presupposto che in sede di gara sono stati valutati i requisiti di economicità, efficienza ed efficacia, necessari all'attuazione del "buon andamento", mediante il confronto con il mercato e la verifica della congruità dei costi, anche in materia di personale.

Per quanto riguarda le società miste, ove il socio sia stato scelto con gara (ma non con gara a doppio oggetto) la Corte dei conti, Sezione controllo della Lombardia, nella deliberazione n. 7 del 19 gennaio 2012 ha chiarito che «pur in mancanza di una gara "a doppio oggetto" (...) ne consegue - comunque - l'esclusione di siffatta società dall'obbligo del consolidamento *ex art. 20, c. 9 del D.L. n. 98/2011*».

Pertanto, sono escluse dal computo delle spese anche le società miste costituite dagli enti con gara ove sia stato scelto il socio e deciso l'affidamento del servizio (così detta "gara a doppio oggetto"), e quelle controllate dagli enti ove sia stato scelto con gara solo il socio e l'affidamento del servizio sia stato disposto successivamente, in quanto comunque vi è stato un confronto concorrenziale.

La disposizione contenuta nell'art. 76, c. 7, del D.L. n. 112/08, infatti, assoggetta al vincolo del "consolidato" tutte le *in house*, sia esse di servizi pubblici, che strumentali.

A tal proposito, è necessario segnalare che i magistrati contabili hanno precisato che l'ambito soggettivo della norma è circoscritto alle società partecipate in modo totalitario da un ente pubblico o da più pa congiuntamente «tenuto conto del concetto univocamente accolto di società *in house*, come società che vive "prevalentemente" di risorse provenienti dall'ente locale (o da più enti locali), caratterizzata da un valore della produzione costituito per non meno dell'80% da corrispettivi dell'ente proprietario».

Tale interpretazione non appare in linea con la definizione europea dell'*in house*, in quanto seguendo tale impostazione potrebbero rimanere fuori dal computo le partecipate affidatarie dirette della gestione di servizi a rilevanza economica, che non ricevono alcun corrispettivo a carico del bilancio dell'ente o che comunque siano beneficiarie di erogazioni che rispetto al valore della produzione abbiano un'incidenza inferiore all'80%.

Un caso "di scuola" potrebbe essere quello delle *in house* che gestiscono il servizio di farmacia, unitamente ad altri servizi, in cui gli introiti derivanti dalla vendita dei prodotti farmaceutici sia pari a circa il 60%-70% del valore della produzione e l'ente pubblico paghi un corrispettivo a favore della società (per l'erogazione degli altri servizi affidati) solo per il restante 40-30%.

Tale *in house*, secondo la Sezione delle autonomie, non dovrebbe essere considerata ai fini del computo *ex art. 76, c. 7*.

Questa interpretazione contrasta con il dato testuale della norma che richiama espressamente le società affidatarie dirette di servizi pubblici senza gara, senza alcun riferimento all'incidenza dei corrispettivi erogati dall'ente rispetto al valore della produzione. A parere di chi scrive, quindi, sembrerebbe corretto che gli enti considerassero tutte le *in house* affidatarie di servizi senza gara.

Le spese delle partecipate che devono essere considerate

Per quanto riguarda l'altra delicata questione, rela-

tiva alla verifica di quali costi delle partecipate debbano essere considerate e quali siano le corrette modalità di calcolo, la Corte dei conti ha preliminarmente ricordato agli enti la necessità di redigere il bilancio consolidato, ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del "gruppo ente locale".

Il consolidamento dei risultati economici e finanziari del "gruppo municipale" dovrebbe essere un obiettivo cui tutti gli enti dovrebbero tendere, al fine di una corretta rappresentazione del bilancio comunale.

A prescindere dalla coerenza di singole disposizioni di legge, la Corte dei conti ha più volte sottolineato (in ultimo anche Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, deliberazione n. 7 del 19 gennaio 2012) l'esigenza di tener conto comunque dei risultati delle società a partecipazione pubblica totale o maggioritaria (in termini di ammontare di spese e di debito), insieme a quelli dell'ente locale, al fine di evitare il formarsi di situazioni occulte di debito destinate a gravare sulla collettività pubblica.

Il bilancio consolidato infatti costituisce un valido strumento per conoscere e valutare la situazione finanziaria, oltre che economica e patrimoniale degli enti che consolidano i conti (Corte dei conti, Sez. contr. Veneto, deliberazione n. 4/2008; Corte dei conti, Sez. contr. Piemonte, deliberazione n. 14/2010).

La contabilità analitica, per centri di costo e ricavo delle società partecipate, consente di rilevare, in sede di definizione del *budget* previsionale, gestionale e di rendiconto le componenti di costo e di ricavo trasfusi, al termine dell'esercizio, nel conto economico ricompreso nel bilancio finale d'esercizio, chiarendo quali siano le quote di competenza di ciascun Ente, sia che pervengano dalle pa socie, che da corrispettivi derivanti dall'applicazione di tariffe o elementi di varia natura.

L'art. 152 del Tuel stabilisce inoltre che «il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», mentre l'art. 172 dello stesso T.U. prevede che al bilancio di previsione dell'ente siano allegate (tra gli altri) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici.

La necessità del consolidamento dei dati di bilancio tra soggetti pubblici e organismi partecipati è ormai oggetto di recepimento legislativo in via generale per l'intero universo delle pa.

Il D.Lgs. n. 118/2011, concernente l'armonizzazio-

ne dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi (attuativo della legge delega sul c.d. "federalismo fiscale" n. 42/2009) prevede infatti l'adozione di uno schema comune di bilancio consolidato degli enti locali con le aziende, società e altri organismi controllati.

A tal proposito, è necessario evidenziare che il citato D.Lgs. n. 118/2011 integra l'area del consolidamento con l'inserimento degli enti e organismi strumentali di regioni ed enti locali (art. 1, c. 4), ma ha rilevato che si tratta di soggetti giuridici con connotati identificativi al momento dubbi (soprattutto con riferimento agli organismi societari che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 11 c. 1, sembrerebbero rappresentare una categoria diversa), la cui tipologia deve essere definita da successivi decreti legislativi ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di armonizzazione.

A tal proposito, appare utile segnalare che il D.P.C.M. attuativo è stato emanato il 28 dicembre 2011 e pubblicato sulla G.U. n. 304/2011.

Per quanto riguarda le modalità di calcolo che devono seguire gli enti *ex art. 76, c. 7*, la Corte dei conti ha chiarito che i dati rilevanti possono esser tratti dai questionari allegati alle relazioni del revisore al rendiconto dell'ente, predisposte ai sensi dell'art. 1, c. 166 e ss., della Legge Finanziaria 2006, trattandosi di dati certificati e verificati dall'organo di controllo.

La Sezione autonomie, in attesa che si completi la sperimentazione per la redazione del bilancio consolidato, ha precisato che *le voci del conto economico delle partecipate che devono essere considerate sono le seguenti:*

- tutti i corrispettivi erogati dell'ente;
- il valore della produzione (quadro A conto economico);
- i costi del personale (voce B9 conto economico).

La Corte ha anche chiarito che nel caso in cui la partecipata percepisca, in luogo dei corrispettivi erogati dall'ente e regolati nei contratti di servizi, ricavi derivanti da tariffa, «è possibile utilizzare tali ricavi, associati agli utenti di ciascun ente proprietario, da sommare ad eventuali corrispettivi, se presenti».

Tale precisazione sembrerebbe rimettere agli enti la decisione di non computare i ricavi che le *in house* introitano a fronte della riscossione diretta delle tariffe dei servizi pubblici.

In alcuni casi, quindi, si potrebbe realizzare un'incidenza di tali organismi quasi pari a zero, ma soprattutto questa indicazione della Corte potrebbe dar adito a comportamenti eterogenei, con enti che effettuano il calcolo comprendendo tali voci e altri no.

Per quanto riguarda *il metodo di calcolo*, la sezione autonomie ha precisato che gli enti dovranno:

- moltiplicare i costi del personale della società (voce B9 conto economico) per il corrispettivo erogato dall'ente socio a favore della stessa società, considerando eventualmente i ricavi pagati dagli utenti e introitati direttamente dalla società;
- dividere tale risultato per il valore della produzione (quadro A conto economico).

La Corte ha ritenuto che debba essere considerato il costo del personale della società senza operare particolari depurazioni, per rispondere all'esigenza di individuare un indicatore sintetico della sostenibilità della spesa di personale dell'ente.

In caso di società plurisoggettive ogni Ente locale dovrà proporzionare i dati del conto economico della società alla propria quota, fatto salvo il caso in cui il bilancio della partecipata sia tale da indicare analiticamente l'incidenza del costo del personale per ciascun servizio erogato a favore del singolo ente e la quota del valore della produzione riferita alle singole attività svolte per ciascun ente.

La quota così ottenuta, secondo la Corte dei conti, andrà sommata alla spesa di personale dell'ente, che andrà divisa per le spese correnti dello stesso, agendo esclusivamente sul numeratore e non sul denominatore.

Tale calcolo dovrà essere effettuato per ciascuna società partecipata che rispetti le condizioni sopra indicate.

La Sezione delle Autonomie ha così aderito all'interpretazione proposta dai magistrati contabili della Toscana, ritenendo tale modalità semplice, in quanto "determina un minor numero di elaborazioni ed operazioni da effettuare (da costi di produzione a spese correnti, da costi del personale a spese del personale)".

Conclusioni

La materia è particolarmente complessa e le conseguenze che l'applicazione dell'art. 76, c. 7 del D.L. n. 112/08 determina sulle attività degli enti e dei cittadini sono notevoli, per questo è auspicabile un intervento legislativo che chiarisca le criticità che permangono anche dopo la deliberazione della sezione delle autonomie.

Gli enti hanno l'obbligo da luglio 2011 di rispettare tale vincolo (nonostante il lacunoso contesto normativo); per questo riteniamo opportuno evidenziare gli elementi che presentano maggiore incertezza. L'art. 76, c. 7 del citato decreto fa riferimento alla spesa, senza alcun richiamo alle entrate (o ricavi), mentre la Corte dei conti ha precisato che gli enti devono prendere in considerazione, relativamente

ai bilanci delle società, solo il costo del personale e rapportarlo al valore della produzione (2), mentre i ricavi non sono mai richiamati dal legislatore.

Tale risultato inoltre incide solo su un fattore di calcolo che gli Enti devono effettuare, quello della spesa del personale, determinandone inevitabilmente un aggravio, che la stessa Corte dei conti della Toscana aveva espressamente indicato come criticità da evitare, in quanto eccessivamente penalizzante per gli enti e in contrasto con la *ratio* perseguita dal legislatore.

I magistrati contabili remittenti, infatti, nella Deliberazione n. 208/11, avevano precisato (almeno per le società di servizi pubblici) che era necessario sommare alla spesa dell'ente le voci corrispondenti della società affinché, verosimilmente, si potesse calcolare la spesa corrente dell'organismo partecipato in funzione dei servizi eseguiti a beneficio dell'ente socio, verificando l'incidenza del connesso impiego di risorse monetarie ed umane della stessa partecipata.

Altro elemento che solleva alcune perplessità riguarda la "possibilità" che possano essere considerati nel calcolo le somme riscosse direttamente dalla società.

La Corte infatti ha precisato che nel caso in cui la partecipata introiti direttamente le tariffe "è possibile utilizzare tali ricavi", lasciando agli enti la scelta di considerare o meno tali eventuali ricavi e questo appare poco coerente con il rigore cui le pa sono chiamate a rispettare i vincoli in materia di coordinamento della finanza pubblica, oltre a determinare diverse conseguenze negli enti.

Infine, le maggiori perplessità sorgono nei casi di società in perdita, in quanto, considerando esclusivamente le voci del conto economico indicate dalla Sezione autonomie, la perdita netta non emerge in alcun modo e tali organismi potrebbero anche avere una scarsa incidenza sulle spese dell'ente.

Potrebbe anche verificarsi che una società in perdita abbia un'incidenza minore sulle spese di personale dell'ente rispetto a una partecipata con i conti in ordine e questo forse, tra tutti, costituisce il paradosso maggiore.

Nota:

(2) Occorre tener presente che nel valore della produzione sono comprese diverse voci non direttamente correlata alle prestazioni di servizi. cfr. a riguardo T. Grandelli e M. Zamberlan, "Il consolidamento delle spese di personale ai fini del rispetto del limite del 50% dell'incidenza sulle spese correnti", in questa Rivista a pag. 57.