



*Corte dei Conti*  
Sezione Regionale di Controllo  
per la Toscana

CORTE DEI CONTI



0000221-18/01/2012-SC\_TOS-T83-P

Al Presidente del Consiglio  
delle Autonomie Locali  
Via Cavour, 18  
50129 FIRENZE

e p. c.

Al Sindaco del comune di  
Campi Bisenzio (FI)  
Piazza Dante, 36  
50013 Campi Bisenzio (FI)

Al Presidente del Consiglio Comunale  
di Campi Bisenzio

*Rif. nota prot. 12911/1.13.9.*

Oggetto: richiesta di parere ai sensi dell'art. 7, co. 8, della l. 131/2003.

Si trasmette copia della deliberazione n. **3**.../2012/PAR, approvata da questa Sezione regionale di controllo in data 17 gennaio 2012, in merito al parere richiesto con la nota a riferimento.

Il Presidente  
Vittorio Giuseppone

Del. n. 3 /2012/PAR



## *Corte dei Conti*

Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

composta dai magistrati:

- |                                     |            |
|-------------------------------------|------------|
| - Pres. Sezione Vittorio GIUSEPPONE | Presidente |
| - Cons. Graziella DE CASTELLI       | Relatore   |
| - Cons. Raimondo POLLASTRINI        | Componente |
| - 1°Ref. Laura D'AMBROSIO           | Componente |
| - 1°Ref. Marco BONCOMPAGNI          | Componente |

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti;

VISTA la legge 5 giugno 2003 n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei Conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 e successive modifiche;

VISTA la convenzione stipulata il 16 giugno 2006 tra Sezione Regionale, Consiglio delle autonomie locali e Giunta regionale Toscana in materia di "ulteriori forme di collaborazione" tra Corte ed Autonomie, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della citata legge n. 131 del 2003.

UDITO nella Camera di consiglio del 17 gennaio 2012 il relatore, Cons. Graziella De Castelli;

### PREMESSO

Il Consiglio delle autonomie locali ha inoltrato alla Sezione, con nota in data 28 luglio 2011 prot. n. 12911/1.13.9, richiesta di parere formulata dal Sindaco del comune di Campi Bisenzio, in cui l'ente chiede la corretta interpretazione della norma di cui all'art. 76, comma 7 del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, come modificato dall'art. 20, comma 9 del D.L. 98/2011, convertito in L. 111/2011, nella parte in cui impone di calcolare le spese di personale derivanti da società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo. Precisamente l'ente chiede:

1. quali società partecipate vanno considerate? Quelle in cui la percentuale di partecipazione sia compresa tra il 50% e il 100% o tutte quelle in cui l'ente possiede un rappresentante nel consiglio di amministrazione e quindi dove svolge una funzione di controllo?
2. le spese sostenute dalle società partecipate vanno considerate in quota parte proporzionalmente alla percentuale di partecipazione dell'ente o nel loro valore assoluto?
3. quali spese vanno considerate, quelle correnti da sommarsi a quelle analoghe dell'ente e quelle del personale da sommarsi a quelle dell'ente o solo quelle per il personale?

#### TANTO PREMESSO

Vista la delicatezza dell'argomento, la portata nazionale e l'importanza dell'interpretazione normativa conseguente al parere richiesto, la Sezione, con deliberazione n. 208 del 7 ottobre 2011, ha proposto al Signor Presidente della Corte dei Conti di voler deferire alle Sezioni Riunite una questione di massima di particolare rilevanza, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del D.L. 78/09, convertito in L. 102/09.

Il Presidente della Corte dei conti, con apposita nota, ha disposto la convocazione della Sezione delle Autonomie per l'adunanza del 30 novembre 2011 con l'iscrizione all'ordine del giorno della questione proposta dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana; nella suddetta adunanza è stata approvata la deliberazione n. 14/2011 depositata in segreteria il giorno 28 dicembre 2011 che si allega alla presente, con relativa trasmissione della stessa alla Sezione regionale di controllo per la Toscana invitata a rendere il parere tenendo conto dei principi di diritto in essa indicati.

#### CONSIDERATO

Con riferimento ai quesiti oggetto di richiesta di parere da parte del comune di Campi Bisenzio si allega la deliberazione n. 14/2011 della Sezione delle autonomie.

Per quanto non espressamente previsto nella deliberazione appena citata, la Sezione precisa che, nella delibera n. 14/2011 della Sezione delle autonomie, si è puntualizzato inoltre che nel caso in cui la società partecipata percepisca, in luogo dei corrispettivi, *"ricavi derivanti da tariffa, è possibile utilizzare tali ricavi, associati agli utenti di ciascun ente proprietario, da sommare ad eventuali corrispettivi, se presenti."*

In tale circostanza, la quota degli introiti da tariffa riferibile al singolo socio-comune va sostituita o sommata al corrispettivo versato dal comune sia in occasione del calcolo della spesa di personale della società attribuibile al comune secondo la proporzione sopra delineata (numeratore), sia in riferimento al calcolo della spesa corrente (denominatore), in quanto tale importo avrebbe costituito il contributo versato dal comune alla società (e quindi rientrante

nella spesa corrente dell'ente locale) nel caso in cui lo stesso avesse introitato direttamente il gettito derivante dalla tariffa. Difatti mentre il corrispettivo versato dall'ente alla società concorre a formare la spesa corrente dell'ente locale (denominatore) ed è pertanto compreso nella stessa, gli introiti da tariffe direttamente percepiti (e trattenuti) dalla società, non transitando nel bilancio dell'ente locale socio, non verrebbero computati al denominatore della frazione, con conseguente disomogeneità dei dati e, soprattutto, disuguaglianza degli esiti a seconda che vi sia stato o meno ricorso alla gestione esternalizzata piuttosto che alla gestione interna di un determinato servizio.

Il metodo delineato va effettuato per ciascun organismo partecipato, che si tratti di società posseduta da uno o più enti, ovvero di società miste pubblico privato, controllate dall'ente a norma dell'art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2, del codice civile, poiché permette, in ogni caso, di parametrare la spesa da calcolare al singolo socio ente locale.

Nelle sopra esposte considerazioni è il parere della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Toscana in relazione alla richiesta formulata dal Consiglio delle autonomie con nota Prot. n. 12911/1.13.9.

DISPONE

Copia della presente deliberazione, con allegata la deliberazione n. 14/2011 della Sezione delle autonomie, è trasmessa al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Toscana, e, per conoscenza, al Sindaco del Comune di Campi Bisenzio e al Presidente del relativo Consiglio.

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 17 gennaio 2012.

Il Presidente

Vittorio GIUSEPPONE



L'Estensore

Cons. Graziella DE CASTELLI



Depositata in Segreteria il 17 gennaio 2012.

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

Fabio CULTRERA





*C o r t e   d e i   C o n t i*  
*S e z i o n e   d e l l e   A u t o n o m i e*

**Adunanza 30 novembre 2011**

Composta dai magistrati:

Presidente

Luigi GIAMPAOLINO

Presidenti di Sezione

Giuseppe Salvatore LAROSA, Mario Giulio Cesare SANCETTA

Presidenti di Sezioni Regionali:

Nicola MASTROPASQUA, Vittorio LOMAZZI, Franco FRANCESCHETTI, Vittorio GIUSEPPONE, Mario FALCUCCI, Giorgio PUTTI, Raffaele DEL GROSSO, Ciro VALENTINO, Ennio COLASANTI, Enrica LATERZA, Enrica DEL VICARIO

Consiglieri:

Andrea LIOTTA, Teresa BICA, Francesco PETRONIO, Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Graziella DE CASTELLI,

Visto il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, dalle stesse modificato con le deliberazioni n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e da ultimo, ai sensi dell'art. 3, comma 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, dal Consiglio di Presidenza con la deliberazione n. 229 del 19 giugno 2008;

Vista la legge 4 marzo 2009, n. 15;

Visto il decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

Vista la propria deliberazione n. 9 del 4 giugno 2009, recante "Modificazioni ed integrazioni degli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo";

Vista la propria deliberazione n. 3/INPR/2011 del 16 giugno 2011, con la quale è stata definita una linea interpretativa coerente del complesso delle norme regolamentari che attribuiscono alla Sezione delle Autonomie funzioni di coordinamento delle Sezioni regionali di controllo e della norma (art.17, co. 31, d.l. n. 78/2009) che

intesta alle Sezioni riunite della Corte dei conti l'emanazione di deliberazioni di orientamento generale, cui si conformano le Sezioni regionali di controllo;

Vista la deliberazione n. 208/2011 del 10 ottobre 2011, con la quale la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Toscana ha sottoposto al Presidente della Corte dei conti la valutazione, ai sensi del citato art. 17, co. 31, d.l. n. 78/2009, in ordine all'opportunità di rimettere alle Sezioni riunite della Corte dei conti una questione di massima concernente un quesito formulato dal Comune di Campi Bisenzio (FI);

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti di convocazione della Sezione delle Autonomie per l'adunanza del 30 novembre 2011 con l'iscrizione, all'ordine del giorno, della questione proposta dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana con la deliberazione n. 208/2011;

Uditi, nell'adunanza del 30 novembre 2011, i relatori pres. Vittorio GIUSEPPONE e cons. Graziella DE CASTELLI;

### **PREMESSO**

Il Comune di Campi Bisenzio ha inoltrato alla Sezione regionale di controllo per la Toscana, tramite il Consiglio delle autonomie locali, una richiesta di parere sull'interpretazione delle norme che stabiliscono limiti alle assunzioni di personale degli enti locali (divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale agli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 40% delle spese correnti), con particolare riferimento alla qualità della partecipazione societaria da considerare ai fini del computo della spesa di personale complessiva, dell'ente e delle sue partecipate; ai valori da considerare, assoluti o rapportati alla percentuale di partecipazione e implicitamente alla modalità di calcolo; alle spese da considerare, se solo quelle di personale o anche quelle correnti *in toto*.

Il quadro normativo di riferimento è stato più volte modificato, anche successivamente alla richiesta di parere. Si tratta dell'art. 76, co. 7, d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, come sostituito dall'art. 14, co. 9, primo periodo, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122; successivamente modificato dall'art. 1, co. 118, legge 13 dicembre 2010, n. 220; dall'art. 20, co. 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e dall'art. 4, co. 103, lett. a), legge 12 novembre 2011, n. 183.

In particolare, l'art. 76, co. 7, primo periodo, d.l. n. 112/2008, imponeva il "divieto agli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 40% delle spese correnti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale", mentre l'art. 76, co. 7, secondo periodo, d.l. n. 112/2008, aggiunto dall'art. 20, co. 9, d.l. n. 98/2011, prevedeva che "Ai fini del computo della percentuale di cui al periodo precedente si calcolano 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". Peraltro, quest'ultima disposizione era stata preconizzata dall'art. 18, co. 2-bis, d.l. n. 112/2008, secondo cui "Le disposizioni che stabiliscono, a carico delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del

decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale si applicano, in relazione al regime previsto per l'amministrazione controllante, anche alle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che siano titolari di affidamenti diretti di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgano 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 inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi del comma 5 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311".

Sull'interpretazione di tali norme, come fissate nel perdurante percorso di modifica, sono state emesse diverse pronunce di orientamento di questa Sezione e delle Sezioni Riunite della Corte dei conti, alcune delle quali richiamate dalla Sezione remittente e indicate anche in questa delibera.

I quesiti posti dal Comune di Campi Bisenzio, come articolati nella deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Regione Toscana, sono i seguenti:

*1. se le società partecipate da considerare siano quelle in cui la percentuale di partecipazione è compresa tra il 50 e il 100% o quelle in cui l'ente possiede un rappresentante nel consiglio di amministrazione;*

*2. se le spese sostenute dalle società partecipate vadano considerate in quota parte proporzionalmente alla percentuale di partecipazione dell'ente o nel loro valore assoluto;*

*3. se le spese da considerare siano quelle correnti e del personale da sommarsi a quelle analoghe dell'ente o solo quelle per il personale.*

La Sezione remittente, considerata l'ammissibilità soggettiva ed oggettiva dei quesiti, nella deliberazione n. 208/2011, dopo aver evidenziato che la norma aggiunta dal d.l. n. 98/2011 limita la previsione normativa alle società destinatarie di affidamento diretto di servizi pubblici locali, a quelle che svolgono servizi privi di rilevanza economica e a quelle che svolgono servizi a supporto di funzioni amministrative (società strumentali), escludendo le società quotate in mercati regolamentati e le società che hanno ricevuto l'affidamento con procedura competitiva, ha riportato alcune deliberazioni delle Sezioni Riunite emanate ai sensi dell'art. 17, co. 31, d.l. n. 78/2009, con enunciazione di principi interpretativi cui si conformano le Sezioni regionali.

La Sezione regionale di controllo Toscana ha richiamato, in particolare, la deliberazione n. 3/2011/QM, con la quale le Sezioni riunite della Corte dei conti hanno sostenuto che sussiste nell'ordinamento <<un tendenziale principio inteso a rilevare unitariamente le voci contabili riferite alla spesa per personale tra ente locale e soggetto a vario titolo partecipato al fine di rendere più trasparente la gestione delle risorse>> e la deliberazione n. 27/2011/QM, con la quale le stesse Sezioni riunite hanno confermato la necessità <<di scandagliare il bilancio secondo criteri che possono prescindere dalla imputazione formale ed attengono alla effettiva qualità della spesa giacché il limite riferito esclusivamente ad elementi tratti dal bilancio dell'Ente può non rivelarsi equo in quanto non tiene conto dei diversi modelli di *governance* e dei processi di esternalizzazione che meriterebbe una più accurata valutazione>>.

In ordine al quesito n. 1, la Sezione remittente ha prospettato un concetto allargato di controllo <<non strettamente legato al *quantum* della partecipazione sociale, mutuandolo dalla regolamentazione in tema di bilancio consolidato dettata dai principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Trattasi delle ipotesi in cui: a) l'ente locale ha, direttamente o indirettamente attraverso le entità controllate, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'altra entità; b) l'ente locale ha il potere, assegnato o esercitato all'interno della normativa di riferimento, di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di gestione o di altro organo direttivo equivalente dell'altra entità economica ed il controllo dell'altra entità è detenuto da tale consiglio o organo; c) l'ente locale ha il potere di esercitare la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute del consiglio di gestione o dell'organo direttivo equivalente ed il controllo dell'altra entità è detenuto da quel consiglio o organo>>.

In ordine ai quesiti n. 2 e 3, la Sezione Toscana ha formulato soluzioni diverse sul metodo di calcolo delle spese di personale, se in valore assoluto o in proporzione alla percentuale di partecipazione dell'ente, ed, inoltre, ha prospettato, in chiave dubitativa, l'alternativa se il computo debba riguardare le sole spese di personale, con incidenza sul numeratore del rapporto, o quelle correnti nel loro complesso, con impatto anche sul denominatore.

Dopo aver premesso che l'elaborazione di un calcolo corretto richiede la stesura di un bilancio consolidato, la Sezione remittente ha svolto ulteriori osservazioni che si riportano di seguito.

**Con riferimento alle società strumentali** (o comunque alle partecipate che vivono esclusivamente di risorse provenienti dall'ente locale), è opportuno sommare la spesa di personale senza eseguire operazioni sul denominatore (spesa corrente), in quanto la spesa corrente della società è erogata dall'ente stesso (quale sua spesa corrente). Così operando, questa spesa non viene computata due volte.

**Con riguardo alle altre società** – che utilizzano risorse provenienti dall'ente locale e da altri enti pubblici – non si può prescindere dal valutare quanto l'ente eroghi in virtù di un contratto di servizio o per altro titolo e sommare alla spesa (corrente) dell'ente la sola spesa corrente societaria che eccede l'importo di tale contratto, rimodulata in proporzione alla partecipazione detenuta dall'ente; in relazione alla spesa di personale, appare congruo sommare alla spesa dell'ente quella del personale della società in quota parte, in relazione alla partecipazione detenuta. In tal modo, si evita di computare due volte la medesima spesa.

**In alternativa** a quest'ultima soluzione, la Sezione toscana ritiene opportuno seguire le indicazioni di cui al punto 8 dei principi contabili internazionali, che impongono la strutturazione, all'interno di ciascuna società, di una contabilità analitica per ciascuno degli enti-soci. Si tratta del c.d. metodo proporzionale che richiede di sommare ogni singola voce dello stato patrimoniale e del conto economico della partecipante con le quote delle corrispondenti voci dello stato patrimoniale e del conto economico dell'azienda sottoposta a controllo congiunto (di più enti).

Considerando i profili di coordinamento della finanza pubblica sottesi alla questione in esame, la Sezione regionale di controllo della Toscana ne ha sottoposto la valutazione al Presidente della Corte per l'esercizio dei poteri conferitigli dall'art. 17, co. 31, d.l. n. 78/2009, al fine di individuare una interpretazione delle norme che possa condurre ad una loro uniforme applicazione nel territorio nazionale.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La questione di massima prospettata concerne tre quesiti che fanno riferimento, il primo, alla qualità della partecipazione azionaria dell'ente locale nelle società partecipate; il secondo, alle spese di personale da considerare ai fini del calcolo, se in valore assoluto o proporzionalmente alla quota di partecipazione dell'ente; il terzo, alla natura delle spese da considerare, se quelle di personale dell'ente e delle sue partecipate o anche le spese correnti dell'ente e delle partecipate.

2. Occorre innanzitutto evidenziare che la questione, in origine prospettata per una decisione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti, è stata deferita a questa Sezione per l'individuazione di una linea interpretativa di indirizzo, non vincolante, ai sensi della citata deliberazione n. 3/INPR/2011, 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 devono conformarsi.

3. Riguardo al **quesito 1**, come rilevato dalla Sezione remittente, il legislatore ha definito la fattispecie normativa circoscrivendola alle società a partecipazione pubblica locale, totale o di controllo, che sono titolari di affidamento diretto, senza gara, di servizi pubblici locali, 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. Non sono ricomprese le società quotate su mercati regolamentari.

L'esclusione delle società che hanno ricevuto l'affidamento della gestione di servizi pubblici locali con procedura competitiva è basata sul presupposto che la gara può assicurare la presenza dei requisiti di economicità, efficienza ed efficacia necessari all'attuazione del "buon andamento", posto dalla Costituzione con l'art. 97, mediante il confronto competitivo sul mercato e la verifica della congruità dei costi, soprattutto in materia di personale.

Quanto alla qualità della partecipazione, questa Sezione, come la Sezione remittente, ritiene che il concetto di "partecipazione totalitaria o controllo", richiamato dalla norma, debba riferirsi alle società partecipate al 100% da un ente pubblico o da più enti pubblici congiuntamente, nonché alle società che presentano le caratteristiche di cui all'art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2, codice civile.

Ai fini dell'applicazione della norma in esame, sono da considerare controllate le società nelle quali l'ente locale possiede azioni che gli assicurano la maggioranza dei voti nelle assemblee ordinarie, oppure voti sufficienti ad esercitare un'influenza dominante, con esclusione di quelle sulle quali tale influenza è esercitata attraverso altra società, in base a particolari vincoli contrattuali (pur considerate controllate in base all'art. 2359, comma 1, n. 3, c.c.). Come la Sezione remittente, anche la Sezione delle Autonomie ritiene di valorizzare il requisito, espressamente previsto dalla legge, della partecipazione diretta dell'ente nelle società. Di conseguenza, si dovrà tener conto anche delle società partecipate che hanno natura di *holding*, in quanto destinatarie di affidamento diretto, mentre non rilevano gli altri affidamenti (di natura indiretta) posti in essere dalla holding rispetto alle società del gruppo.

In un'ottica di sistema, la considerazione congiunta della spesa di personale dell'ente locale con quella delle società partecipate sussiste anche nei confronti di organismi (aziende speciali, fondazioni, etc.) contraddistinti da livelli di autonomia contabile e finanziaria inferiori a quelli delle società. Il preciso riferimento normativo alle società esclude tuttavia che possano esser considerate le spese di personale dei predetti organismi.

In conclusione, l'ambito soggettivo è circoscritto alle seguenti società:

a) partecipate in modo totalitario da un ente pubblico o da più enti pubblici 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;

b) ovvero che presentano le caratteristiche di cui all'art. 2359, comma 1, nn. 1 e 2, del codice civile, purché affidatarie dirette di servizi pubblici locali.

4. Con riferimento ai quesiti 2 e 3, che vengono esaminati congiuntamente, la sezione remittente, dopo aver sottolineato l'importanza della redazione del bilancio consolidato, ne prospetta l'utilità ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del "Comparto Ente Locale".

La contabilità analitica, per centri di costo e di ricavo, tenuta dalle società partecipate pubbliche, consente di rilevare, in sede di definizione del budget preventivo, gestionale e di rendiconto, i componenti di costo e di ricavo trasfusi, al termine dell'esercizio, nel conto economico ricompreso nel bilancio finale d'esercizio, e fa individuare le quote di competenza di ciascun ente, sia che pervengano dai singoli enti, che da corrispettivi derivanti dall'applicazione di tariffe o elementi di varia natura.

Come rilevato dalla Sezione remittente, il criterio del consolidamento è, espressamente avallato dalle Sezioni Riunite (con la delibera 25 gennaio 2011, n. 3, già citata) che citano la recente legislazione in materia (ad es., la nuova formulazione della lett. h) dell'art. 2, co. 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42, come modificata dall'art. 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, di riforma della contabilità e finanza pubblica, che tra i principi e criteri direttivi, previsti al fine di armonizzare i sistemi contabili, contempla per gli enti "*l'adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati*").

A tale disciplina si aggiunge l'art. 152 del Tuel (d.lgs. n. 267/2000) secondo cui «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 al successivo art. 172 viene previsto che al bilancio di previsione sono allegati diversi documenti, tra i quali, «le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce». Anche l'art. 230 del Tuel, al co. 6, precisa che: «Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne».

Il recente d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, all'art. 11, prevede che le amministrazioni pubbliche (tra le quali regioni, enti locali e loro enti strumentali) adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate ed altri organismi controllati.

In relazione all'adozione di tali schemi di bilancio, il successivo art. 36 prevede una sperimentazione della durata di due esercizi finanziari. Le modalità di tale sperimentazione e gli schemi di bilancio consolidato, compreso il principio contabile sul bilancio consolidato, sono definiti con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza Unificata di cui al d.lgs. n. 281/1996.

Soltanto al termine del periodo di sperimentazione e con decorrenza 1° gennaio 2014, potranno essere adottati da tutte le amministrazioni pubbliche di cui al d.lgs. n. 118/2011, gli schemi di bilancio consolidati con l'applicazione del corrispondente principio contabile per la redazione del bilancio consolidato.

In assenza di una esplicita normativa che definisca le metodologie e le tecniche del consolidamento, occorre fare riferimento, in relazione alle modalità di calcolo in argomento, ai principi generali che rispondano a criteri di ragionevolezza e di valorizzazione delle finalità che il legislatore persegue con la norma in esame.

Ulteriore elemento valutativo riguarda la locuzione utilizzata dal legislatore che, ai fini del computo della percentuale della spesa di personale, utilizza il termine "spese" e non quello di "costo" (elemento proprio del bilancio societario), sollevando per l'interprete la questione della considerazione dei soli elementi del conto economico della società che si traducano in effetti finanziari, con esclusione degli ammortamenti, degli accantonamenti e dei fondi diversi che non presentano gli stessi effetti.

Al riguardo questa Sezione accoglie la tesi secondo la quale, acclarato l'obbligo societario di predisporre i bilanci sulla base del principio di competenza economica di cui all'art. 2423 *bis* del codice civile, debba farsi riferimento al dato ufficiale ricompreso nel conto economico della società stessa, senza alcuna detrazione a titolo di accantonamenti o fondi diversi.

Con riferimento alle partecipate, i dati rilevanti ai fini del computo possono esser tratti dai questionari allegati alle relazioni degli organi di revisione al rendiconto dell'ente locale, predisposte ai sensi dell'art. 1, comma 166 e ss., l. 23 dicembre 2005, n. 266, trattandosi di dati certificati provenienti dalle contabilità degli enti, verificati dagli organi di revisione.

La Sezione remittente prospetta varie modalità di calcolo delle spese di personale dell'ente e delle società partecipate a seconda delle caratteristiche di queste ultime.

5. Nell'attuale periodo transitorio, in attesa che si completi la sperimentazione per la redazione del bilancio consolidato, la Sezione delle autonomie ha individuato nei corrispettivi a carico dell'ente, desumibili dai questionari delle Linee guida, lo strumento che consente di attribuire al medesimo le spese di personale della società che possono essere associati alla prestazione dei servizi erogati a fronte di quel corrispettivo.

Nel caso in cui la società partecipata percepisca, in luogo dei corrispettivi, ricavi derivanti da tariffa, è possibile utilizzare tali ricavi, associati agli utenti di ciascun ente proprietari, da sommare ad eventuali corrispettivi, se presenti.

A partire da questo approccio, la Sezione ha elaborato un metodo sintetico per calcolare la quota delle spese di personale della società partecipata da sommare alle spese di personale degli enti proprietari.

Il metodo di calcolo si basa sulla seguente semplice proporzione: il valore della produzione della società sta alle spese totali del personale della stessa come il corrispettivo sta alla quota del costo di personale attribuibile all'ente, che è l'incognita da calcolare. Per risolvere tale proporzione, si moltiplicano le spese del personale per il corrispettivo e si divide il risultato ottenuto per il valore della produzione. Questo criterio utilizza, ai fini del calcolo, il costo del personale della società (voce B9 del conto economico) senza operare particolari depurazioni, rispondendo all'esigenza sostanziale di individuare un indicatore sintetico della sostenibilità della spesa di personale dell'ente.

Per il calcolo dell'incidenza previsto dall'art. 76, co. 7, d.l. n. 112/2008, la quota di spese del personale della società partecipata, così individuata, va a sommarsi alle spese di personale dell'ente, e il totale si divide per le spese correnti dell'ente.

In tal modo si agisce soltanto sul numeratore, come proposto dalla Sezione remittente per l'ipotesi della società partecipata da unico ente pubblico, sicché il metodo ne rappresenta uno sviluppo, in quanto consente di evitare eventuali imprecisioni dovute alla semplice somma di tutte le spese di personale delle società partecipate a quelle dell'ente.

Questo calcolo va effettuato per ciascun organismo partecipato, che si tratti di società posseduta da uno o più enti (punto 3, lett. a, della presente delibera), ovvero di società miste pubblico privato, controllate dall'ente a norma dell'art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2, del codice civile (punto 3, lett. b).

Utilizzando questo metodo sono state sviluppate numerose simulazioni. Il risultato ottenuto è apparso sempre in linea con quello ricavato seguendo modalità più complesse, in quanto ha mostrato scostamenti marginali rispetto a quelli ottenuti con altre modalità ed ha escluso anche una maggiore penalizzazione per gli enti locali.

In buona sostanza, i vantaggi del metodo proposto consistono nella relativa semplicità di applicazione a tutti i casi di società partecipata, nel minor numero di elaborazioni ed operazioni da effettuare (da costi di produzione a spese correnti, da costi del personale a spese del personale), nella riduzione delle operazioni di calcolo e delle connesse possibilità di errore e nell'annullamento delle divergenze sui criteri di valutazione delle poste contabili, che potrebbero rendere di difficile applicazione il precetto normativo (art.76, co. 7, d.lgs. 112/2008).

Si ripete che criterio proposto da questa Sezione va anche considerato nell'ottica della transitorietà delle metodologie di calcolo prospettate dalla Sezione remittente, dalle amministrazioni coinvolte nell'applicazione della norma e dalla dottrina, in attesa dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle

Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, prefigurata dal d.lgs. n. 118/2011, il cui decreto attuativo per l'avvio della fase sperimentale è in corso di emanazione.

P.Q.M.

la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, sulla questione di massima posta dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana con deliberazione n. 208/2011 a seguito di quesito formulato dal comune di Campi Bisenzio, enuncia i seguenti principi:

*“Per la determinazione, ai sensi dell’art. 76, co. 7, d.l. n. 112/2008, della spesa del comparto “personale”, si considerano: a) le società partecipate in modo totalitario da un ente pubblico o da più enti pubblici 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; b) le società che presentano le caratteristiche di cui all’art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2, c.c., purché affidatarie dirette di servizi pubblici locali”.*

*“Ai fini della determinazione della spesa del comparto personale dell’ente locale e delle società partecipate o controllate, di cui all’art. 76, co. 7, d.l. n. 112/2008, si assumono i dati che derivano dai documenti contabili delle società (bilancio di esercizio) e dai questionari allegati alle relazioni dei revisori degli enti locali al rendiconto degli enti, ai sensi dell’art. 1, co. 166 e ss. l. n. 266/2005, senza alcuna detrazione o rettifica, in assenza di specifiche norme che definiscono modalità e termini per il consolidamento dei conti, attualmente in fase di sperimentazione (art. 36, l. n. 118/2011).*

*“Ai fini del calcolo del rapporto di incidenza previsto dall’art. 76, co. 7, d.l. n. 112/2008, si agisce soltanto sul numeratore, ma le spese di personale della società partecipata da sommare a quelle dell’ente sono da proporzionare in base ai corrispettivi a carico dell’ente medesimo (o ai ricavi derivanti da tariffa, se presenti in luogo del corrispettivo stesso). Il calcolo va effettuato per ciascun organismo partecipato, che si tratti di società posseduta da uno o più enti, ovvero di società miste pubblico privato, controllate dall’ente a norma dell’art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2, c.c.*

Dispone, a cura dell’Ufficio di Supporto, la trasmissione degli atti alla Sezione regionale di controllo per la Toscana, che renderà il parere richiesto tenendo conto dei suindicati principi di diritto, che costituiscono atto di indirizzo.

Così deliberato in Roma nell’adunanza del 30 novembre 2011.

I Relatori

F.to Vittorio Giuseppone

F.to Graziella De Castelli

Il Presidente

F.to Luigi Giampaolino

Depositata in Segreteria il 28 dicembre 2011

Il Dirigente

F.to Romeo Francesco RECCHIA