



NOTA INTERPRETATIVA ANCI

***LE DISPOSIZIONI RECAE DAL DL 98/2011 IN MATERIA DI
SPESE DI PERSONALE:
IL COMPUTO DELLE SPESE DELLE SOCIETA' PARTECIPATE
AI FINI DEL CALCOLO DELL'INCIDENZA TRA SPESA DI
PERSONALE E SPESA CORRENTE***

Premessa

L'art. 20 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha integrato il dettato dell'art. 76 comma 7 del decreto legge 25 giugno 2008 n.112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Con il novellato articolo, viene stabilito che ai fini del divieto posto a carico degli enti di procedere ad assunzioni di personale qualora l'incidenza delle spese di personale sia pari o superiore del 40% della spesa corrente, nella modalità di computo di tale percentuale devono considerarsi *“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, ne' commerciale, ovvero che svolgono attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica”*.

Restano escluse da tale disposizione le società quotate su mercati regolamentari.

La norma, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, presenta particolari difficoltà interpretative; la stessa infatti non è chiara quanto all'ambito di applicazione soggettivo, inoltre, allo stato attuale i principi contabili che governano i bilanci degli enti locali e delle società sono differenti, pertanto è assolutamente complesso procedere ad un computo cumulato delle spese; sin dall'entrata in vigore della disposizione, l'ANCI ha evidenziato tali difficoltà, chiedendone più volte l'abrogazione.

Contestualmente si è provveduto a richiedere specifiche indicazioni ai competenti Ministeri nonché alla Corte dei Conti (con nota dell'agosto u.s.); allo stato attuale si è in attesa che sul tema si esprimano le Sezioni riunite della Corte dei Conti, cui la questione, stante la delicatezza dell'argomento, la portata nazionale e l'importanza dell'interpretazione normativa inerente questioni che investono profili di coordinamento della finanza pubblica, è stata deferita dalla Corte dei Conti Toscana, con Del. N. 208/2011.

In considerazione delle numerose e crescenti richieste di parere formulate dai Comuni, si ritiene opportuno fornire agli Enti primi orientamenti applicativi, che diventano tanto più necessari in considerazione del fatto che la norma, entrata in vigore in corso d'anno, è intervenuta nell'ambito di percorsi programmatori già intrapresi da parte delle Amministrazioni.

Occorre sottolineare che poiché la norma non è chiara per le ragioni già evidenziate, qualunque sforzo interpretativo può presentare qualche criticità; tale circostanza è, peraltro, fonte di grave incertezza applicativa a carico gli enti locali, che vedono pregiudicata la propria autonomia nella pianificazione strategica, considerato che la gestione della forza lavoro rientra obbligatoriamente tra gli strumenti di programmazione gestionale e finanziaria e che lievi scostamenti nella valutazione delle singole voci della funzione di calcolo dell'indicatore possono condurre a risultati determinanti rispetto al superamento del limite del rapporto di incidenza posto dalla norma.

Ciò detto, dunque, l'ANCI, dopo una attenta valutazione di tutte le varie opzioni interpretative, con la presente nota intende fornire la lettura più coerente e ragionevole, tale da consentire l'applicazione della disposizione.

1. Ambito soggettivo

Al fine di identificare i soggetti giuridici che devono essere ricompresi in questa definizione di “gruppo” consolidato dell’ente locale, occorre individuare l’ambito soggettivo di riferimento.

In totale carenza di precisazioni fornite dal legislatore, l’opzione interpretativa più corretta appare quella letterale.

Il testo di legge si riferisce alle spese sostenute dalle “**società a partecipazione pubblica totale o di controllo**”.

Dal tenore letterale, pertanto, sembra doversi escludere ogni altra forma associativa diversa da quelle disciplinate dal titolo quinto del codice civile (fondazioni, aziende speciali, ecc.).

Se il concetto di partecipazione pubblica totale non presenta particolari difficoltà interpretative, appare invece opportuno svolgere qualche considerazione rispetto al concetto di “partecipazione pubblica **di controllo**”.

In tal senso è d’ausilio l’art. 2359 del codice civile, ai sensi del quale **sono considerate controllate**:

- 1) *le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
- 2) *le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
- 3) *le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*

Mentre i punti 1) e 2) soddisfano tutte le condizioni poste dalla norma, altrettanto non può dirsi per il punto 3), in quanto tale forma di controllo non contempla espressamente l’ipotesi di possesso di partecipazioni societarie.

Occorre sottolineare, inoltre, come, pur se il novellato art 2449 del codice civile abbia di fatto cancellato le ipotesi della cosiddetta *golden share*, che riservava il controllo nei consigli di amministrazione agli enti pubblici nell’ambito delle società miste, debbono essere ricomprese nella definizione di controllate anche le società costituite tra enti pubblici e soggetti privati in cui l’ente detiene, in virtù di qualunque modalità pattizia, la maggioranza nel consiglio di amministrazione.

Riguardo alle società partecipate da considerare nel computo del sopra citato rapporto, la norma distingue tre distinte categorie:

a) Società titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara

la norma non fa distinzione fra servizi a rilevanza economica – disciplinati attualmente dall'art. 4 del dl 138/2011, come modificato dalla legge n. 183/2011 c.d. legge di stabilità 2012 - e quelli privi di rilevanza economica;

b) Società che svolgono funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale, ne' commerciale

in tale categoria rientrano le società affidatarie di funzioni prive di rilevanza economica, così che le società ricomprese nella precedente let. a) sarebbero solo quelle in possesso di tale rilevanza; in compenso, nella presente categoria priva di rilevanza economica, devono essere inserite anche le società che risultino affidatarie con gara, stante la mancata specificazione sull'affidamento “in house”

c) Società che svolgono attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica

in questa categoria dovrebbero rientrare tutte le società cosiddette “strumentali”, benché non abbiano ricevuto, come nel caso della let. b), un affidamento diretto; vi rientrerebbero, quindi, le società sia in house che le miste controllate dall'ente locale, ancorché il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (decreto Bersani), fornisca una definizione diversa di tali società – “... produzione di beni e servizi strumentali all'attività ... nonché, nei casi consentiti dalla legge, per lo svolgimento esternalizzato di funzioni amministrative di loro competenza ... ” - che peraltro non viene ripresa dal legislatore.

Restano espressamente escluse dalla norma le società quotate in borsa e, per la prima fattispecie inerente i Servizi pubblici locali di rilevanza economica, in coerenza con il richiamo legislativo alle sole società titolari di affidamenti diretti “senza gara”, devono ritenersi escluse anche le società miste costituite ai sensi della legislazione vigente in materia (gara a c.d. doppio oggetto per la selezione del socio operativo con almeno il 40% di capitale e contestuale affidamento di specifici servizi).

2. Modalità di calcolo del rapporto d'incidenza

Il vero punto critico della norma riguarda le modalità di calcolo del rapporto di incidenza tra la spesa del personale e la spesa corrente, considerato che il novellato articolo mette a confronto dati e principi contabili non commensurabili, come quelli del bilancio di un ente locale e quelli di una società di capitali, che si ispirano a diversa fonte normativa.

Di seguito vengono analizzati, singolarmente, il numeratore ed il denominatore del rapporto, distinguendo le voci di bilancio dell'ente locale da quelle delle società partecipate.

2.1 Spesa del personale dell'ente locale

Sull'argomento costituisce riferimento interpretativo generale quanto espresso dalla Corte dei Conti a sezioni riunite con parere N. 27/CONTR/11. Sul tema, sono peraltro in corso valutazioni congiunte tra ANCI e Ministero dell'Economia e delle Finanze, volte a individuare, con appositi strumenti ufficiali d'istruzione applicativa, specifiche voci di spesa che, per il loro carattere dinamico e/o correlato a particolari forme vincolate di finanziamento, dovranno ritenersi escluse dal computo di cui si tratta (si veda *infra* per il dettaglio delle voci da considerare).

La Corte prende a riferimento una nozione di spesa di personale più articolata di quella relativa all'intervento inserito al titolo I del bilancio, in analogia a quanto previsto ai fini dell'applicazione del comma 557 dell'articolo unico della legge finanziaria per il 2007 (legge 296/2006), ai sensi del quale costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente. Tale più ampia nozione involge, per interpretazione sistematica oramai pacifica, anche gli enti non soggetti al patto di stabilità, cui si applica il comma 562 della medesima norma di legge finanziaria per il 2007 e ss.

Peraltro, ritiene la Corte che debbano essere computate in tale calcolo anche le voci invece escluse dal computo previsto per l'applicazione dei medesimi commi 557 e 562, quali indicate nella circolare MEF – Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato – IGOP n. 9 del 17 febbraio 2006. Conclude, infatti, la Corte: “... *al fine di verificare il rispetto dei parametri d'incidenza tra le spese di personale e la spesa corrente, l'aggregato spese di personale può essere direttamente riferito a quello già impiegato per l'applicazione del comma 557, come descritto nelle linee guida al bilancio di previsione per il 2010, ma è necessario operare un correttivo, per ristabilire l'equilibrio del confronto con l'insieme della spesa corrente. In tale prospettiva vanno incluse nell'aggregato “spesa del personale” le voci escluse ai fini dell'applicazione del comma 557*”¹.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni, è in corso una verifica tecnica con i competenti uffici del MEF, volta a individuare specifiche voci che, per loro natura, appaiono inidonee a essere ricomprese nell'andamento strutturale della spesa di personale, come tali foriere di evidenti distorsioni del computo dell'aggregato effettivamente rappresentativo delle politiche di spesa che qui interessano. E' possibile, allora, evidenziare sin da ora le seguenti voci da escludere comunque dal computo, in quanto estranee alle funzioni e ai servizi ordinariamente e stabilmente propri del comune:

- a) spese per il personale che risulti comandato o comunque posto a disposizione di altri enti e datori di lavoro nell'esclusivo interesse di questi ultimi, anche a tempo parziale, quando sia previsto il rimborso della rispettiva spesa;
- b) spese per il lavoro straordinario riferite ad attività elettorali per le quali è previsto il rimborso da parte dello Stato;

¹ La Corte stessa, nel medesimo parere n. 27/CONTR/11, precisa che “*non è stata data attuazione alla disposizione che affidava ad un dPCM la definizione di parametri e criteri di virtuosità per rendere operativo lo specifico obbligo degli enti locali di riduzione dell'incidenza delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti. Il previsto atto a carattere generale avrebbe potuto stabilire, a completamento della disciplina, condizioni utili a calibrare più accuratamente gli effetti della misura, tenendo conto della specificità della situazione degli enti. La puntualizzazione delle linee attuative della disciplina, da parte degli organi amministrativi competenti, può risultare un utile punto di riferimento, specie se tempestivamente aggiornata alla novella legislativa; tuttavia gli strumenti di individuazione delle modalità applicative rimessi a fonti diverse sono risultati manifestamente carenti a risolvere la problematica di fondo*”.

- c) spese per il personale effettuate a fronte di specifici finanziamenti esterni, ricevuti per lo svolgimento di servizi in conto terzi (ad es.: attività censuarie ISTAT);
- d) spese di personale totalmente a carico di finanziamenti comunitari e privati, che non comportano alcun aggravio per il bilancio dell'Ente
- e) spese per incentivi di progettazione e per piani urbanistici (rif. C.d.C. S.R. n. 51/CONTR/11);
- f) compensi per l'avvocatura derivanti da condanna delle controparti alle spese di giudizio (rif. C.d.C. S.R. n. 51/CONTR/11)
- g) spese per gli incentivi per il recupero dell'ICI e per il condono edilizio.

Si elencano, di seguito, le voci da inserire nel computo, fatta riserva di successive indicazioni in merito ad eventuali esclusioni da concordare con il MEF:

Retribuzioni lorde corrisposte al personale a tempo indeterminato e determinato
Retribuzioni lorde corrisposte al personale a tempo indeterminato e determinato a vario titolo utilizzato, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente
Spese sostenute per il personale previsto dall'art. 90 del D.Lgs. n. 267/2000
Compensi per incarichi art. 110, comma 1, del D.Lgs. n. 267/2000
Compensi per incarichi art. 110, comma 2, del D.Lgs. n. 267/2000
Oneri previdenziali
IRAP
Spese di personale totalmente a carico di finanziamenti statali, regionali, provinciali
Buoni pasto
Formazione
Oneri per il nucleo familiare
Equo indennizzo
Rimborso ad altre amministrazioni per il personale in posizione di comando (comandi in entrata)
Co.co.co.

Appalti di somministrazione di lavoro
Oneri derivanti dai rinnovi dei CCNL
Spese per il personale appartenente alle categorie protette
Spese per missioni
Risorse decentrate per la contrattazione integrativa (ivi compresi gli incentivi previsti da particolari disposizioni di legge, fatta eccezione per quelli destinati alla progettazione e ai piani urbanistici e ai compensi per l'avvocatura derivanti da condanna della controparte alle spese)
Diritti di rogito del Segretario Comunale

Un altro problema affrontato dalle Sezioni Riunite della Corte, sempre nell'ambito del parere n. 27/CONTR/11, strettamente correlato con il precedente, concerne le modalità di calcolo della voce "spese del personale" ed, in particolare, se il sopra indicato rapporto percentuale si sostanzia in un calcolo da riferirsi agli stanziamenti in termini di competenza ovvero ai pagamenti in termini di cassa, ovvero – ancora – agli impegni definitivi desunti dal rendiconto. Inoltre, nel silenzio della normativa, a quali documenti (bilancio di previsione, rendiconto o altro) occorra fare riferimento per il calcolo della ripetuta incidenza percentuale di spesa.

Al riguardo la Corte conclude che: *"... Per la verifica del limite della spesa di personale, da raffrontare alla spesa corrente, è necessario far riferimento al dato degli impegni, dato derivante dalla effettiva gestione del bilancio e suscettibile di riscontro, da desumere dal documento contabile ufficiale del precedente esercizio e quindi dal rendiconto approvato dal Consiglio, salvo che, in presenza di esigenze particolari di procedere ad assunzioni prima dell'approvazione del documento ufficiale, sia necessario – ferma restando la necessità di ancorare il parametro ai dati di rendiconto – fare riferimento a documenti quali lo schema di rendiconto approvato dalla giunta o quello predisposto dagli uffici ..."*.

2.2 Spesa di personale delle società partecipate

In assenza di precise indicazioni normative, si ritiene che tale dato possa essere ricavato dai bilanci societari approvati.

In particolare, ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, il conto economico deve essere redatto secondo uno schema che dettagli, nell'ambito dei costi di produzione, le spese del personale:

“B) Costi della produzione:

9) per il personale:

- a) salari e stipendi
- b) oneri sociali
- c) trattamento di fine rapporto
- d) trattamento di quiescenza e simili
- e) altri costi”

Ai fini del calcolo, pertanto, per le spese del personale delle società partecipate vanno considerate tutte le voci che soddisfino il principio di competenza e, di conseguenza, anche quelle relative all'accantonamento del trattamento di fine rapporto e quelle relative ai ratei di stipendi ancora non corrisposti alla scadenza dell'anno solare.

2.3 Spesa “corrente” delle società partecipate

È la voce che presenta le maggiori difficoltà interpretative, in quanto, come già detto in precedenza, la definizione di spesa non trova un riscontro oggettivo nei principi contabili applicabili ad una società di capitali.

La norma ha, di fatto, anticipato l'attesa evoluzione normativa in materia di bilancio consolidato, per la quale il D.Lgs. n. 118/2011 ha previsto una riserva di legge.

Gli artt. 11 e 12 della citata norma prevedono, infatti, che le amministrazioni pubbliche adottino 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 e altri organismi controllati. Allo stato attuale sono ancora in fase di approvazione i DPCM previsti dalla citata norma, ai fini dell'avvio, a decorrere dal 2012, della relativa sperimentazione necessaria per l'attuazione del decreto legislativo.

Al momento, pertanto, la mancanza di un'armonizzazione tra sistemi contabili diversi e l'assenza di criteri legislativi di consolidamento porterebbe a considerare non ancora applicabile l'intera norma, posto che la definizione di schemi contabili

omogenei e comuni tra ente locale e proprio “gruppo” societario deve necessariamente essere operata con le modalità stabilite dalla legge n. 42/2009 (legge-delega sul federalismo fiscale), attraverso l’emanazione di appositi decreti legislativi.

In alternativa a tale radicale interpretazione, non sembra esserci spazio per una definizione di “spesa” diversa da quella di “costo”, così come individuata dall’art. 2425 del codice civile.

Altre interpretazioni, che traducano il termine “spesa” con la locuzione “costi correlati a variazioni finanziarie”, non si ritiene possano trovare accoglimento, per una diversa serie di motivazioni, sia di carattere giuridico-contabile, che logico.

In primo luogo, dal punto di vista civilistico, le società hanno l’obbligo di predisporre i propri bilanci sulla base del principio di competenza economica contenuto nell’articolo 2423-bis del codice civile, che, al punto 3), prevede l’obbligo di *"tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell’esercizio, indipendentemente dalla data dell’incasso o del pagamento"*.

La competenza economica si basa sul principio della correlazione tra costi e ricavi, in forza della quale, in altre parole, si stabilisce che l’effetto economico di tutti gli eventi di gestione deve essere attribuito all’esercizio cui compete e non a quello in cui si manifestano i correlativi incassi o pagamenti.

Al momento, pertanto, non esiste alcun obbligo giuridico, per le società, di tenere una contabilità di tipo “finanziario”, che, se forzatamente applicato alle stesse, porterebbe al paradosso logico che l’importo relativo ad un bene acquisito dalla società andrebbe computato per intero nell’anno di rilevazione del debito (primo anno di acquisizione) e non negli anni successivi per effetto degli ammortamenti di competenza, con la conseguenza che alti livelli di indebitamento societario, riferiti ad un singolo anno, aumenterebbero (con effetto distorsivo della norma stessa) le spese computabili ai fini del calcolo del rapporto di incidenza.

In altre parole, l’effetto poco virtuoso che si verrebbe a creare sarebbe quello di legare a maggiori debiti una maggiore possibilità, per l’ente, di procedere ad assunzioni a qualunque titolo, ipotesi che non sembra rientrare nello spirito dei severi criteri di rigore a cui è ispirata la norma.

A ciò aggiungasi che, in applicazione del dettato dell’art. 2-bis del l’art. 18 del D.L. n. 112/2008, le società debbono calcolare anche in maniera autonoma il proprio indice di incidenza del rapporto spese del personale/spese totali, indipendentemente dai risultati di gruppo, attraverso modalità che non possono

comportare la sostituzione di un sistema contabile basato sui costi-ricavi-rimanenze con uno riferito a liquidità-debiti-crediti.

A rafforzare ulteriormente il principio secondo il quale debbono essere considerati tutti i costi previsti nel conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile, secondo il principio di competenza, sussistono anche due ulteriori considerazioni.

In primo luogo se, come visto, anche per le spese del personale della società lo stesso principio di competenza costituisce la regola da seguire, - come dimostra l'inclusione nel calcolo medesimo dell'accantonamento del trattamento di fine rapporto e dei ratei di stipendio non ancora pagati - coerenza vuole che si utilizzi lo stesso approccio contabile per la spesa da indicare nel denominatore del rapporto di incidenza. In secondo luogo, è necessario considerare che l'ente locale, ai fini del calcolo della congruità del costo del corrispettivo per l'affidamento del servizio esternalizzato ad una propria partecipata, deve valutare, per obbligo di legge, l'esistenza dell'equilibrio economico complessivo del servizio pubblico svolto, verificando che il corrispettivo stesso sia idoneo a remunerare la totalità dei costi, inclusi l'ammortamento dei beni strumentali immobilizzati e l'equa remunerazione del capitale investito - risorse umane e finanziarie - da parte di terzi.

2.4 Il computo consolidato e la “non duplicazione” delle partite.

Accertato, pertanto, che nella spesa vanno indicati tutti i costi presenti nel conto economico, devono, tuttavia, essere usati degli accorgimenti contabili, tipici, peraltro, dei bilanci consolidati, che evitino di conteggiare per due volte il medesimo costo.

Ci si riferisce, in particolare, ai corrispettivi per i contratti di servizio stipulati tra l'ente e la società partecipata, che costituiscono spesa corrente per l'ente, ma che ritroviamo, altresì, nel bilancio della società, contabilizzati fra i ricavi di competenza, ed ovviamente utilizzati dalla stessa a copertura dei costi di esercizio.

Pertanto, le spese societarie da computare nel denominatore vanno depurate della parte dei costi di esercizio che sono correlati ai ricavi derivanti dai contratti di servizio stipulati con l'ente.

Il rispetto del principio di “non duplicazione” delle partite trova, tuttavia, due diverse soluzioni, entrambe rigorose sotto il profilo logico-contabile.

Una prima ipotesi consiste nel calcolare il “rapporto di incidenza” sommando al numeratore la spesa del personale dell’Ente Locale controllante a quella delle società partecipate da includere nel consolidato e sommando, al denominatore, la spesa corrente dell’Ente Locale con la quota percentuale di costi delle società consolidate non coperta mediante i corrispettivi erogati alla società dall’ente stesso; tale percentuale è calcolata mediante il rapporto tra i ricavi della società, ottenuti, appunto, mediante i trasferimenti dell’ente controllante, ed i ricavi totali della società stessa².

Una seconda ipotesi, più in linea con la logica dell’eliminazione delle partite infra-gruppo utilizzate nella redazione dei bilanci consolidati, vede una variazione della formula precedente solo nelle modalità di calcolo della spesa societaria al denominatore, dove viene sommata la spesa corrente dell’ente con i costi della società, al netto della parte di spesa corrente che nel bilancio dell’ente è destinata a coprire i corrispettivi dei contratti³.

Entrambe le formule, nell’ipotesi (che, per ovvi motivi, possiamo considerare meramente scolastica) di un consolidato in perfetto equilibrio fra costi e ricavi, conducono ad un medesimo risultato.

In presenza di utili o perdite, al contrario, i risultati non sono omogenei.

E’ evidente, pertanto, come pur in presenza di approcci egualmente rigorosi sotto il profilo formale, diverse modalità di calcolo possano condurre a risultati diversi, influenzati dall’andamento gestionale delle società partecipate.

Ciò rafforza i dubbi sull’applicabilità complessiva della norma in mancanza di direttive oggettive ed uniformi, considerato che ogni ente locale potrebbe avere la tentazione di adottare la formula più confacente alle proprie esigenze e comunque conforme a corretti principi contabili.

La sezione regionale della Corte dei Conti della Toscana, sull’argomento, nella citata Delibera non ha sciolto il dubbio sul percorso logico-matematico da seguire ai fini

² La formula per il calcolo del rapporto di incidenza, in tale ipotesi, è la seguente:

$$\frac{\text{Costo Personale ente locale} + \sum_i^n \text{Costo personale società}_i}{\text{Spesa corrente ente locale} + \sum_i^n \left[\left(1 - \frac{\text{Ricavi società da ente locale}_i}{\text{Ricavi totali società}_i} \right) * \text{Costo totale società}_i \right]}$$

³ Questa la formula da applicare:

$$\frac{\text{Costo Personale ente locale} + \sum_i^n \text{Costo personale società}_i}{\text{Spesa corrente ente locale} + \sum_i^n [\text{Costo totale società}_i - \text{Spesa corrente ente locale per società}_i]}$$

di una corretta rappresentazione del denominatore: *“In riferimento alle società strumentali (o comunque alle partecipate che vivano esclusivamente di risorse provenienti dall'ente locale), sarà opportuno operare una somma in relazione alla sola spesa di personale senza eseguire operazioni sul denominatore (spesa corrente) nel presupposto che la spesa corrente della società è erogata dall'ente stesso (quale sua spesa corrente) e pertanto non può essere computata due volte In riferimento alle altre società – che non vivono esclusivamente di risorse provenienti dall'ente (ma anche da altri enti pubblici) – non si può prescindere dal valutare quanto l'ente eroga in virtù di un contratto di servizio o per altro titolo, e sommare alla spesa (corrente) dell'ente la sola spesa corrente societaria che supera tale importo, rimodulata in proporzione alla partecipazione detenuta dall'ente evitando di computare due volte la medesima spesa”* (Del. n. 208/2011/PAR).

L'incertezza sulle modalità di calcolo si accentua in presenza di società partecipate da più enti locali. L'ipotesi di calcolare il rapporto in proporzione alle quote possedute da ciascun ente, tesi peraltro sostenuta dalla stessa Corte dei Conti, non tiene conto di altre variabili, come la percentuale di servizio pubblico che la società svolge rispetto ai singoli enti che la partecipano. E' evidente che un calcolo che tenesse conto del beneficio che il singolo ente riceve dalla società dallo stesso partecipata, indipendentemente dalla quota posseduta, presupporrebbe una tenuta della contabilità ancor più analitica di quella richiesta dai vigenti principi contabili, che valuti la quota sia di risorse umane, sia di capitale, impiegata dalla società per ciascun ente locale socio. Lo stesso apparirebbe, peraltro, assai più coerente con la *ratio* della norma, tesa a cogliere l'andamento della spesa di personale in rapporto al complesso della spesa corrente e, quindi, all'effettività dei costi complessivi di svolgimento delle funzioni e di resa dei servizi, non necessariamente correlati alle dinamiche e alle politiche di partecipazione societaria.

Brevi considerazioni finali

Ulteriori dubbi, sulla concreta applicabilità della norma, riguardano il periodo di riferimento.

Occorre domandarsi, infatti, se – qualora dal calcolo del rapporto di incidenza si ottenesse un valore superiore al limite di legge, cioè maggiore del 40%, per un dato anno – il blocco assunzionale avrebbe effetto immediato ovvero decorrerebbe dall'anno successivo e sino all'eventuale diminuzione dell'indice medesimo sotto la soglia di legge.

Peraltro, considerato che i dati necessari per il calcolo del rapporto di incidenza dovrebbero essere ricavati da documenti ufficiali, quali i bilanci dell'ente e delle società partecipate, si rileva come il calcolo della percentuale non possa che avvenire, rispetto ad un determinato anno, soltanto a consuntivo, nel corso dell'anno successivo, quando le società provvedono ad approvare il proprio bilancio, circostanza che, di norma, avviene non prima di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, ovvero, in casi particolari, anche entro un periodo di tempo più ampio.

Inoltre, anche per gli enti ci si deve domandare quale sia, tra il bilancio preventivo ed il consuntivo, il documento contabile da prendere in considerazione. La Corte dei Conti, come visto, ha fornito, sull'argomento, alcuni indirizzi operativi; pur ipotizzando l'utilizzo, ai fini del calcolo, di un bilancio preventivo dell'ente locale, ancorché adottato in termini proposti dalla Giunta Comunale, non ha risolto, tuttavia, il problema di come conciliare documenti contabili che hanno tempi di approvazione del tutto diversi.

E' evidente come l'intero impianto normativo mal si concili con qualunque ipotesi programmatica, privando di fatto gli enti di qualunque possibile scelta strategica e gestionale, soprattutto rispetto a un documento fondamentale per le Amministrazioni pubbliche, quale è il piano assunzionale.

Un'ultima riflessione sulla norma coinvolge, altresì, profili di legittimità della medesima, conseguenti a situazioni che, di fatto, possono generare paradossi giuridici.

Come noto, l'effettuazione di un pubblico servizio necessita, in via preventiva, di una scelta tra le modalità di svolgimento del servizio stesso e, in particolare, sulla decisione di rivolgersi al mercato ovvero realizzarlo in economia.

In caso di superamento dei limiti di legge del rapporto di incidenza, l'ente, in mancanza di personale idoneo e sufficiente e non potendo procedere, per il vincolo posto dalla norma, a nuove assunzioni, non avrebbe altra scelta che esternalizzare il servizio stesso a soggetti terzi.

Tale scelta, tuttavia, potrebbe mostrarsi, "conti alla mano", del tutto non congrua sotto il profilo dell'economicità.

Nel caso in cui tale mancanza di congruità fosse manifesta, chi amministra l'ente si troverebbe davanti ad un paradosso giuridico, che lo vedrebbe porre in essere, in ogni caso, un comportamento contrario ai principi di legge.

Infatti, qualora dovesse decidere di svolgere il servizio rispettando il principio di economicità, dovrebbe assumere personale in violazione del blocco assunzionale posto dal citato art. 76, comma 7. Rispettando, invece, lo stesso articolo ed esternalizzando il servizio violerebbe, al contrario, tutti i principi di sana amministrazione, paventandosi, peraltro, un possibile danno erariale allo stesso ente.

Tutto ciò evidentemente richiede una attenta riflessione sulla necessità, più volte manifestata dall'ANCI, di rivedere complessivamente e razionalizzare la disciplina che regola il contenimento delle spese di personale nelle amministrazioni locali, in un'ottica di valorizzazione dell'autonomia degli Enti e di effettivo perseguimento di obiettivi di virtuosità.