



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE DEI CONTI**  
**IN**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**  
**LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giuseppe Roberto Mario Zola	Consigliere
dott. Gianluca Braghò	Primo Referendario
dott. Alessandro Napoli	Referendario
dott.ssa Laura De Rentiis	Referendario (relatore)
dott. Donato Centrone	Referendario
dott. Francesco Sucameli	Referendario
dott. Cristiano Baldi	Referendario
dott. Andrea Luberti	Referendario

**nell'adunanza dell'11 aprile 2013**

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 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota pervenuta il 18 marzo 2013 con la quale il Presidente della Provincia di Pavia ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta proveniente dal Presidente della Provincia di Pavia;

Udito il relatore, Laura De Rentiis;

### **OGGETTO DEL PARERE**

Il Presidente della Provincia di Pavia ha posto alla Sezione tre quesiti sulle modalità di contabilizzazione del pagamento dei canoni del contratto di *leasing* immobiliare *in costruendo*.

### **PREMESSA**

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta proveniente dal Presidente della Provincia di Pavia rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

In proposito, questa Sezione ha precisato, in più occasioni, che la funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività amministrativa.

I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (per tutte: parere sez. Lombardia, 11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

### **AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA**

Riguardo all'individuazione dell'organo legittimato ad inoltrare le richieste di parere dell'ente provinciale, si osserva che il Presidente è l'organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente.

Pertanto, la richiesta di parere è ammissibile soggettivamente poiché proviene dall'organo legittimato a proporla.

### **AMMISSIBILITA' OGGETTIVA**

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione, contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/03, deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il co. 8 prevede forme di collaborazione ulteriore rispetto a quelle del precedente comma rese esplicite, in particolare, con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, co. 31 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria della nozione di contabilità pubblica incentrata sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*", da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54, in data 17 novembre 2010).

Il limite della funzione consultiva, come sopra delineato, esclude qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa che ricade nella esclusiva competenza dell'autorità che la svolge; nonché esclude, altresì, che la funzione consultiva possa interferire in concreto con competenze di altri organi giurisdizionali.

Dalle sopraesposte considerazioni consegue che la nozione di contabilità pubblica va conformandosi all'evolversi dell'ordinamento, seguendo anche i nuovi

principi di organizzazione dell'amministrazione, con effetti differenziati, per quanto riguarda le funzioni della Corte dei conti, secondo l'ambito di attività.

Con specifico riferimento alla richiesta oggetto della presente pronuncia la Sezione osserva che rientra nella materia della contabilità pubblica, poiché attiene alla disciplina sull'indebitamento dell'ente, incidente sulla formazione e gestione del bilancio.

La richiesta di parere in esame risponde ai requisiti indicati sopra e pertanto, è da ritenere ammissibile e può essere esaminata nel merito.

### **MERITO**

Il Presidente della Provincia di Pavia ha posto alla Sezione tre quesiti in merito alla metodologia di contabilizzazione dell'operazione di leasing immobiliare *in costruendo*.

In via preliminare la Sezione rammenta che la funzione consultiva non è finalizzata ad indicazioni relative all'attività gestionale concreta, la quale è rimessa alle valutazioni discrezionali di competenza dell'Amministrazione. La Sezione è, dunque, chiamata a pronunciarsi solo su questioni di principio aventi carattere generale e dirette a fornire un ausilio all'Ente richiedente per le determinazioni che lo stesso è tenuto ad assumere nell'esercizio delle proprie funzioni. La qualifica, in concreto, dell'operazione prospettata, alla stregua di tali indicazioni di principio, spetterà esclusivamente all'Ente locale.

Sulla questione sottesa alla richiesta in esame, si sono pronunciate le SS.RR. di questa Corte con deliberazione del 16 settembre 2011 n. 49, a seguito di rimessione da parte di altra Sezione regionale di controllo. Per coerenza sistematica si richiamano espressamente le deliberazioni di questa Sezione Lombardia/483/2012/PAR del 13 novembre 2012, Lombardia/10/2012/PAR e Lombardia/107/2012/PAR che hanno richiamato integralmente la predetta pronuncia delle Sezioni Riunite. Infatti, a tale pronuncia di orientamento generale tutte le Sezioni regionali sono tenute a uniformarsi. Dunque, in ossequio a tale arresto nomofilattico, le pubbliche amministrazioni, prima di dare corso a un *leasing* finanziario, sono tenute a vagliarne la convenienza e la sostenibilità per il bilancio dell'ente, considerando alternativamente, a tali fini, il ricorso al contratto di mutuo ovvero al finanziamento da parte della Cassa Depositi e Prestiti.

**Primo quesito: sussiste <<in modo sostanziale il rischio di disponibilità a carico del soggetto privato nel caso in cui il realizzatore metta a disposizione dell'utilizzatore finale (Provincia) l'opera (edifici scolastici) assumendosi gli oneri di manutenzione ordinaria e straordinaria ed il committente corrisponda un canone destinato a remunerare, oltre alla disponibilità, anche (in tutto o in parte con riscatto finale) il costo di realizzazione dell'opera>>?**

Per valutare su chi grava il rischio di disponibilità, bisogna richiamare la determinazione Eurostat dell'11 febbraio 2004. La determinazione in parola stabilisce che rischio di disponibilità si concretizza in capo al soggetto privato-realizzatore quando questi mette l'opera realizzata a disposizione degli utilizzatori finali l'infrastruttura, a fronte del pagamento, da parte del committente, di un canone destinato a remunerare, oltre alla disponibilità del servizio, anche (in tutto o in parte) il costo di realizzazione dell'opera.

**Secondo quesito: se sussiste rischio di disponibilità a carico del soggetto privato realizzatore unitamente al rischio di costruzione a carico del realizzatore medesimo, ciò è <<sufficiente per poter considerare i pagamenti relativi ai canoni di leasing sotto il profilo contabile una spesa corrente e quindi non costituire una forma di indebitamento dell'ente>>?**

Sulla contabilizzazione dei canoni di *leasing*, la richiamata giurisprudenza contabile ha ribadito che bisogna procedere sulla base del metodo di contabilizzazione c.d. finanziario. Ne consegue che la spesa per il pagamento dei canoni va impegnata al titolo III, relativamente alla quota di capitale rimborsato, e al titolo I quale onere finanziario per le spese correnti in relazione alla quota di interessi. In base a questi criteri, il *leasing* incide, come le altre operazioni di provvista di capitali, sia sui limiti di spesa che sui limiti di indebitamento dell'ente.

Appare significativo che il recente D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 sulla *"sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118"*, ferma la portata fisiologicamente limitata in termini di latitudine oggettiva (in quanto riferita ai soli enti che partecipano alla sperimentazione) e di temporaneità, propenda in questo senso in termini generali: "per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal SEC 95, dallo IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l'investimento. Nel corso della sperimentazione di cui all'articolo 35 del decreto 118 del 2011, in attesa dell'aggiornamento della definizione dell'indebitamento di cui all'art. 3, comma 17 della legge 350/2003 ad opera dei decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009, il leasing finanziario e le operazioni assimilate sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito. Le operazioni di leasing finanziario sono contabilizzate secondo il cosiddetto metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene." (cfr. punto 3.25 dell'allegato 2 – principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria).

D'altronde, come conclusivamente osservato dalle Sezioni Riunite nella delibera n. 49/2011, *"il leasing immobiliare in costruendo si configura come un contratto misto che ha come principale finalità la costruzione di un'opera, ma che comprende anche un'importante componente di finanziamento. L'applicazione di tale istituto da parte degli enti locali richiede di assicurare la compatibilità con le norme per il coordinamento della finanza pubblica ed in particolare quelle relative al patto di stabilità interno e ai limiti all'indebitamento. In questo quadro, l'art. 3, comma 17 della legge 350/2003 stabilisce nei confronti degli enti locali quali operazioni finanziarie costituiscono indebitamento, agli effetti dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione; in tale elenco non sono contemplati i contratti di leasing finanziario. D'altra parte con le operazioni suddette l'ente vincola e destina in via continuativa una parte delle risorse disponibili per pagare i canoni di locazione per ottenere la disponibilità di un'opera pubblica. Si tratta di un vincolo che, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, è assimilabile al debito ove i rischi inerenti l'esecuzione dell'opera e quelli relativi alla sua gestione ricadano sull'Amministrazione. Una interpretazione formale sulla base del tenore meramente letterale della norma si porrebbe in contrasto con la ratio della stessa, non assoggettando al limite di indebitamento operazioni che sostanzialmente ne hanno la natura. Può, quindi ritenersi che la disposizione di cui al citato comma 17 con le parole "assunzione di mutui", abbia voluto ricomprendere le diverse fattispecie nelle quali si fa ricorso a finanziamenti e quindi anche lo schema di contratto misto in questione possa essere annoverato tra le forme di indebitamento ammesse. Pertanto, anche a prescindere dal riconoscimento di un carattere tassativo all'elencazione di cui all'art. 3, comma 17 più volte citata, si ritiene che all'enumerazione delle forme di indebitamento possa essere ricondotto anche il contratto di leasing immobiliare in costruendo".*

La contabilizzazione del canone per la "quota di capitale rimborsato", ai fini del rispetto del patto di stabilità interno, impone un'ulteriore considerazione rispetto a quanto affermato dalle Sezioni Riunite (n. 49/11). Questa Sezione, delibera Lombardia/483/2012/PAR del 13 novembre 2012, ha precisato che si deve tenere conto della particolare natura del canone corrisposto a titolo di *leasing immobiliare*. Infatti, oltre alla componente degli interessi che va contabilizzata nella spesa corrente ed incide sull'indebitamento dell'ente locale, la "quota di capitale rimborsato" remunera in parte il rischio di costruzione ed in parte il rischio di disponibilità. Dunque, l'interprete del caso concreto, oltre a dover compiere le sue valutazioni sulla ripartizione dei rischi tra soggetto privato e amministrazione pubblica per stabilire su quale soggetto ricade l'indebitamento, dovrà tenere conto, ai fini della corretta allocazione nelle poste del bilancio d'esercizio e del rispetto del patto di stabilità, anche della natura del canone.

Questa valutazione è necessaria per determinare in quale misura il canone è finalizzato a remunerare la "disponibilità" del bene e del servizio di ordinaria/straordinaria manutenzione, nonché in quale quota il canone è funzionale alla remunerazione del rischio di costruzione gravante sul soggetto privato.

Pertanto, nella misura in cui il canone è volto a remunerare la "disponibilità" questo deve essere contabilizzato tra le spese correnti (rilevando, ai fini del patto di stabilità, al momento dell'impegno); nella misura in cui il canone, invece, è volto a remunerare il costo di "costruzione", questo deve essere contabilizzato come spesa in conto capitale (rilevando, ai fini del patto di stabilità, al momento del pagamento).

**Terzo quesito: partendo dal presupposto che il rischio di costruzione e di disponibilità sono a carico del privato, <<in un'analisi comparata volta a verificare la convenienza del contratto di locazione finanziaria rispetto al contratto di mutuo o al finanziamento ad opera della Cassa Depositi e Prestiti>> è computabile, <<oltre ai risparmi ipotizzati sui costi di locazione e manutenzione ordinaria e straordinaria, anche la monetizzazione dei rischi (quali ad es. progettazione e costruzione, ritardo nei lavori, rischio di ritardo nei pagamenti, rischio di mercato - intesa come valutazione monetaria che tiene conto delle probabilità di eventi che possano condizionare le varie fasi di realizzazione dell'opera) senza la quale il contratto di leasing difficilmente>> potrebbe risultare più conveniente delle richiamate altre due forme di finanziamento?**

Il *leasing immobiliare in costruendo*, potendo costituire una forma di indebitamento, dovrebbe essere utilizzato solo laddove ricorrano particolari condizioni di convenienza, ed in ogni caso mai al fine di eludere vincoli o limiti che le regole di finanza pubblica pongano all'operato dell'ente locale (ad es. in materia di patto di stabilità).

Ai fini della valutazione discrezionale che l'ente locale deve compiere in sede di scelta dello strumento da utilizzare per la costruzione di un'opera pubblica, si deve dare atto delle diverse possibilità di realizzazione e finanziamento, in base ai parametri dell'efficienza, efficacia ed economicità che devono presiedere allo svolgimento dell'azione amministrativa.

Pertanto, la scelta di ricorrere al *leasing immobiliare in costruendo* può essere effettuata, unicamente ed esclusivamente, se più vantaggiosa sia dal punto di vista finanziario sia economico, rispetto alle altre modalità in astratto utilizzabili, ivi compreso il ricorso ad indebitamento contraendo mutui con la Cassa Depositi e Prestiti. A quest'ultimo riguardo, l'ente pubblico deve valutare attentamente i costi del ricorso ad indebitamento rispetto a quelli inerenti il ricorso al leasing immobiliare e, ove questi ultimi siano superiori, l'ente potrà adottare questo

strumento contrattuale solo effettuando una previa individuazione analitica e specifica dei vantaggi per l'ente.

La valutazione deve essere compiuta non solo sulla base degli interessi che devono essere corrisposti per l'impegno finanziario del mutuante ovvero del finanziatore dell'opera, ma anche in relazione a tutti i costi, direttamente o indirettamente, collegati all'intervento, a seconda della modalità contrattuale prescelta (quali ad es. progettazione e costruzione, ritardo nei lavori, rischio di ritardo nei pagamenti, rischio di mercato - intesa come valutazione monetaria che tiene conto delle probabilità di eventi che possano condizionare le varie fasi di realizzazione dell'opera). La valutazione economica di detti fattori deve, ad ogni modo, avvenire secondo criteri di prudenza.

**P.Q.M.**

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore

(Dott.ssa Laura De Rentiis)

Il Presidente

(Dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il

15 aprile 2013

Il Direttore della Segreteria

(Dott.ssa Daniela Parisini)