



**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. Andrea Luberti	Referendario

**nell'adunanza del 14 marzo 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 l'11 febbraio 2013 con la quale il Sindaco del Comune Samarate (VA) 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 Sindaco del Comune di Samarate;

Udito il relatore, Laura De Rentiis;

### **OGGETTO DEL PARERE**

Il Sindaco del Comune di Samarate ha posto alla Sezione due quesiti in materia di contabilizzazione di *leasing in costruendo* del seguente tenore:

1) <<come debba essere inquadrata tale operazione ed i relativi riflessi nel bilancio di previsione con particolare riguardo alle imputazioni di bilancio ed alle regole di finanza pubblica (patto di stabilità).

2) se è possibile seguire la contabilizzazione prevista dalla Decisione 11 Febbraio 2004 Eurostat, in quanto lo strumento della locazione finanziaria, in questa specifica procedura, posta in essere dal nostro Ente, si identifica come un'applicazione per l'attivazione di un partenariato pubblico privato volto a trasferire i succitati rischi al Soggetto Aggiudicatario Privato>>.

### **PREMESSA**

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta proveniente dal Comune di Samarate 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 comunale, si osserva che il sindaco del comune è l'organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente ai sensi dell'art. 50 T.U.E.L.

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 i quesiti proposti si palesano ammissibili, sotto il profilo oggettivo, in quanto afferenti vari profili giuscontabili del modulo negoziale *leasing immobiliare in costruendo*.

### **MERITO**

Il Sindaco del Comune di Samarate ha posto alla Sezione due 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. In altri termini, ciò significa che in questa sede la Sezione non si esprime sulla qualificazione giuridica della fattispecie di PPP che l'amministrazione comunale istante intende avviare; infatti, la Magistratura contabile in sede consultiva non esprime valutazioni sulle clausole da inserire nel bando e riprodotte nella richiesta di parere.

Chiarito ciò, come ha ricordato la stessa amministrazione istante, 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 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.

**Quesiti: in che modo l'operazione di leasing immobiliare *in costruendo***

**influisce nella determinazione del rispetto degli obiettivi posti dal Patto di stabilità interno? Se i rischi di progettazione, costruzione e disponibilità sono trasferiti al soggetto aggiudicatario è possibile procedere alla contabilizzazione prevista dalla decisione 11 febbraio 2004 Eurostat?**

Ad avviso delle citate SS.RR., per potersi ritenere che l'intervento realizzato tramite operazioni di *leasing* immobiliare sia considerabile quale partenariato pubblico-privato ai fini della contabilità pubblica, è necessario fare riferimento ai criteri contenuti nelle decisioni Eurostat, ai quali l'art. 3, comma 15 *ter* del Codice dei contratti pubblici fa richiamo stabilendo che "*alle operazioni di partenariato pubblico e privato si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat*".

Segnatamente, per non essere considerato nel calcolo del disavanzo e del debito pubblico, rispetto ai tre rischi classificati dall'Eurostat ossia di costruzione, di domanda e di disponibilità, almeno due - normalmente quelli di costruzione e di domanda negli interventi relativi alla realizzazione di opere pubbliche - devono pienamente sussistere in modo sostanziale, e non solo formale, a carico del privato.

Ne consegue che alla luce della determinazione Eurostat dell'11 febbraio 2004, per rischio di costruzione s'intende oltre a quello di regola sopportato dall'appaltatore o dal concessionario riguardo al rispetto dei tempi, dei costi e della qualità pattuiti, anche il fatto che l'esecutore sia pagato subordinatamente alla reale ed effettiva realizzazione dell'opera. Per rischio di domanda s'intende il tipico rischio riferito all'utilizzo dell'opera (o del servizio connesso) da parte dell'utenza finale. Per rischio di disponibilità, infine, s'intende il fatto che il realizzatore deve mettere a disposizione degli utilizzatori finali l'infrastruttura ed il committente corrisponderà un canone destinato a remunerare, oltre alla disponibilità del servizio, anche (in tutto o in parte) il costo di realizzazione dell'opera.

La mancata sussistenza di almeno due parametri indica che l'operazione non riveste, realmente, natura di partenariato con utilizzo di risorse private, ma che, di fatto, rientra nella piena disponibilità e rischio per l'ente pubblico.

Conseguentemente, essa deve essere inserita nel calcolo del disavanzo e del debito nazionale e, se compiuta da ente territoriale, va analogamente qualificata come indebitamento dello stesso. L'assunzione dell'obbligo di pagamento del canone, ove non sussistano i requisiti indicati sopra per il riconoscimento di operazione di partenariato pubblico-privato, rientra, quindi, a pieno titolo nella nozione d'indebitamento. La relativa quota interessi incide sul limite di indebitamento stabilito dall'articolo 204 del D.lgs. n. 267/2000.

Infatti, sulla base del metodo di contabilizzazione c.d. finanziario, ritenuto preferibile in un'ottica maggiormente aderente alla sostanza economica dell'operazione, la spesa per il pagamento dei canoni risulta 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. Il *leasing* immobiliare *in costruendo*, potendo dunque 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).

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".*

Dunque, alla luce dei sopra ribaditi principi, l'Ente richiedente dovrà valutare se la prospettata operazione di *leasing in costruendo* integri una forma di partenariato pubblico – privato in senso proprio, ovvero, sostanzialmente, di indebitamento; una volta qualificata in concreto l'effettiva natura, l'Amministrazione dovrà applicare all'operazione il corrispondente regime giuridico come detto in precedenza.

Si aggiunga che i principi sin qui esposti, ai fini del rispetto del patto di stabilità interno, impongono un'ulteriore considerazione derivante dalla particolare natura del canone corrisposto a titolo di leasing immobiliare. Infatti, 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 "locazione" del bene e, diversamente, quale quota del medesimo è eventualmente funzionale alla remunerazione del rischio di costruzione gravante sul soggetto privato. Infatti, 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).

Ove invece è volto (ipotesi ordinaria nel leasing immobiliare pubblico) a remunerare il costo di "costruzione", l'uscita deve essere contabilizzata come spesa in conto capitale (rilevando, ai fini del patto di stabilità, al momento del pagamento).

**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

14 marzo 2013

Il Direttore della Segreteria

(Dott.ssa Daniela Parisini)