



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 6 settembre 2016, composta da:
Dott. Giampiero PIZZICONI Presidente f.f.
Dott.ssa Francesca DIMITA Primo Referendario relatore
Dott.ssa Daniela ALBERGHINI Referendario
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;
VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti modificato da ultimo con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 del 19 giugno 2008 con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria la Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000;
VISTA la Legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3", ed in particolare, l'art. 7, comma 8°;
VISTI gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, come modificati e integrati dalla delibera n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009 e, da ultimo dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR del 17 novembre 2010;
VISTA la richiesta di parere inoltrata dal Sindaco del Comune di Pianiga prot. n. 4894 dell'8 marzo 2016, acquisita al prot. C.d.c. n. 0002978-9/3/2016-SC_VEN-T97-A;
VISTA l'ordinanza del Presidente n. 35/2016 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;
UDITO il relatore, dott.ssa Francesca Dimita,

FATTO

Il Sindaco del Comune di Pianiga, premesso che l'ente, in data 18 aprile 2012, "ha sottoscritto un contratto di appalto per l'acquisto, la progettazione, il restauro, il risanamento conservativo e i lavori concernenti la realizzazione "chiavi in mano" del 1° stralcio funzionale di Villa "Calzavara-Pinton", da adibire a sede comunale, tramite lo strumento del leasing immobiliare in costruendo previsto dall'art. 160 bis del D.lgs. 163/2006", ha chiesto se, con riguardo alle modalità di contabilizzazione dell'operazione, debba trovare applicazione il

nuovo principio contabile di cui all'allegato 4/2, punto 3.25, al D.lgs. n. 118/2011, così come modificato ed ampliato dal D.lgs. n. 126/2014, il quale prevede che, al momento della consegna del bene, l'ente debba emettere un mandato di pagamento imputato tra le spese in conto capitale (conteggiato agli effetti del rispetto dei nuovi vincoli di finanza pubblica) e una reversale imputata alle entrate per accensione di prestiti (non conteggiata agli effetti del rispetto dei nuovi vincoli di finanza pubblica).

DIRITTO

Con precedente delibera n. 262/2016/QMIG del 20 aprile 2016, questa Sezione si è pronunciata in senso favorevole sull'ammissibilità della richiesta di parere, sotto i profili soggettivo ed oggettivo, alla luce dei criteri elaborati dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ed esplicitati, in particolare, nell'atto di indirizzo del 27 aprile 2004 nonché nella deliberazione n. 5/AUT/2006 del 10 marzo 2006.

Nel merito, ha formulato le seguenti osservazioni.

Il quesito, riguardante la contabilizzazione della fase finale di un contratto di leasing in costruendo stipulato nel 2012, in relazione al quale l'ente ha esercitato l'opzione del riscatto, ed, in particolare, l'applicazione delle prescrizioni contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (secondo cui il debito deve essere rilevato in un ammontare pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le "Accensioni di prestiti", e l'acquisizione del bene deve essere registrata tra le spese di investimento), si sostanzia nella considerazione, nell'ambito o al di fuori dell'indebitamento dell'ente, della relativa operazione, alla luce di quanto disposto dall'art. 3, comma 17, della L. n. 350 2003 (secondo cui costituiscono indebitamento solo le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015).

Sulla questione, questa Sezione si era già espressa, ritenendo non decisiva, proprio rispetto alla qualificazione di una operazione di leasing in termini di indebitamento, con le conseguenti ricadute sulla contabilizzazione delle relative poste, l'esplicita introduzione, tra le fattispecie di cui al nuovo testo del citato art. 3, della figura del leasing finanziario. Ciò in quanto, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte ed in forza del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ancor prima della "codificazione" operata dalla norma (e, quindi, con riferimento a contratti stipulati anteriormente al 1° gennaio 2015), sono state valutate, quali ipotesi di indebitamento, operazioni di leasing che presentavano determinate caratteristiche (vedasi relazione di accompagnamento al giudizio di parificazione sul rendiconto generale della Regione del Veneto per l'esercizio 2014, allegata alla deliberazione n. 558/2015/PARI, pag. 118 e ss. nonché le deliberazioni di questa

Sezione nn. 408/2014/PRSP e 268/2014/PRSP, che si inscrivono in un quadro giurisprudenziale uniforme e risalente al 2010: *ex multis*, deliberazione di questa Sezione n. 40/2010/PAR, deliberazioni Emilia Romagna nn. 5/2012/PAR e 342/2012/PAR, deliberazioni Lombardia nn. 91/2013/PAR e 266/2015/PAR, deliberazione Piemonte n. 82/2010/PAR).

Anche le Sezioni Riunite della Corte (deliberazione n. 49/CONTR/2011), sul presupposto della irrilevanza del novero formale del leasing finanziario tra le ipotesi di indebitamento normativamente previste, hanno individuato, quale indice della sussistenza di fattispecie di puro finanziamento, la mancata assunzione, da parte del soggetto privato, dei rischi più rilevanti dell'operazione; in particolare, sulla scorta della determinazione Eurostat dell'11 febbraio 2004 sui partenariati pubblico-privati, hanno affermato che: la spesa per la realizzazione di opere pubbliche può essere legittimamente esclusa dal calcolo del disavanzo e del debito pubblico solo allorquando almeno due dei tre rischi (di costruzione, di domanda e di disponibilità), individuati dalla predetta determinazione Eurostat, sussistano *“in modo sostanziale e non solo formale a carico del privato”*; ove ciò non avvenga e non siano, dunque, ravvisabili i requisiti per riconoscere all'operazione natura di partenariato pubblico-privato, *“L'assunzione dell'obbligo del pagamento del canone (...) rientra a pieno titolo nella nozione di indebitamento”* e *“la relativa quota di interessi incide sul limite di indebitamento stabilito dall'articolo 204 del d.lgs. n. 267/2000”* (deliberazione n. 49/CONTR/2011 cit.).

Sotto il profilo contabile, coerentemente con la natura dell'operazione (di provvista del credito), le SS.RR., inoltre, avevano individuato il c.d. metodo finanziario, da applicare anche in assenza di una specifica norma che lo imponesse, in quanto ritenuto più rispondente alle ragioni economico-finanziarie dell'operazione medesima, secondo cui il bene utilizzato, al momento della consegna (coincidente con il collaudo), deve essere rilevato nel bilancio dell'ente pubblico, tra le immobilizzazioni, con iscrizione al costo di costruzione, e le quote di ammortamento devono essere rilevate nel conto economico, mentre il valore del bene va contabilizzato nel Tit. V, tra le *“entrate per assunzione di prestiti”*.

Su tali premesse, la giurisprudenza ha considerato determinanti quelle caratteristiche (trasferimento dei rischi, delle responsabilità e dei benefici connessi all'operazione in capo all'ente/utilizzatore, con esclusione degli stessi per il soggetto finanziatore, soprattutto in presenza di una assunzione separata del finanziamento e della realizzazione dell'opera) idonee a disvelare la reale finalità del contratto, ossia quella di acquisire un bene mediante finanziamento. In epoca precedente al *“recepimento”*, nell'art. 3, comma 17, L. n.

350/2003, del leasing finanziario ed alla individuazione, nel principio contabile di cui all'allegato 4/A al D.lgs. n. 118/2011, del metodo di contabilizzazione delle poste dallo stesso originate, anche in assenza di una norma che attribuisse alle operazioni di leasing finalizzate all'acquisto (o alla realizzazione) di un bene uno specifico significato in termini finanziari, allo scopo di non consentire l'elusione o comunque l'errata sottrazione, ai fini del calcolo dei saldi di finanza pubblica, di importi ingenti, dunque, queste ultime, analogamente a qualsiasi altra operazione avente riflessi contabili e finanziari rilevanti, sono state valutate nella loro sostanza.

Coerentemente con tale ricostruzione, nella menzionata deliberazione n. 262/2016/QMIG, questa Sezione, preso atto che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, il leasing finanziario genera, per definizione, debito pubblico e, come tale, deve essere rappresentato nelle scritture contabili degli enti, ha ritenuto che, rispetto ad un'operazione di leasing posta in essere anteriormente al 1° gennaio 2015, occorra comunque accertare se la stessa presenti i caratteri dell'indebitamento, facendo applicazione di un criterio fondato sulla ripartizione dei rischi tra il contraente pubblico e privato.

Nell'ipotesi prospettata dal Comune di Pianiga, quindi, questa Sezione ha ritenuto che la contabilizzazione dell'operazione secondo il metodo c.d. patrimoniale può considerarsi corretta solo ove l'operazione descritta dall'ente costituisca una ipotesi effettiva di partenariato pubblico-privato e non concretizzi, invece, un acquisto immobiliare mediante finanziamento.

Considerata la complessità della questione e la possibilità che la norma dia origine ad interpretazioni contrastanti, in ossequio all'art. 6, comma 4, del D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, conv. dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012 - secondo cui *"Al fine di prevenire o risolvere contrasti interpretativi rilevanti per l'attività di controllo o consultiva o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza, la Sezione delle autonomie emana delibera di orientamento alla quale le Sezioni regionali di controllo si conformano"*, sempre con la citata deliberazione n. 262/2016/QMIG, comunque, questa Sezione ha rimesso gli atti al Presidente della Corte dei conti, per le valutazioni in ordine al deferimento della seguente questione di massima: *"se, con riferimento al leasing finanziario ed, in particolare, al leasing finanziario in costruendo, costituiscono indebitamento soltanto le operazioni poste in essere successivamente al 1 gennaio 2015, a prescindere dalle caratteristiche concrete dell'operazione medesima e dalla collocazione dei tre rischi definiti dall'Eurostat nei rapporti tra contraente privato e contraente pubblico e se, conseguentemente, il metodo di contabilizzazione c.d. finanziario, che comporta l'impiego delle medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, anche con specifico riguardo al momento della consegna dell'opera, debba applicarsi esclusivamente alle*

fattispecie di leasing (sempre finanziario ed, in particolare, in costruendo) sorte dopo la suddetta data”.

Con ordinanza n. 19 del 7 giugno 2016, valutati i presupposti per il deferimento ai sensi del citato art. 6, comma 4, del D.L. n. 174/2012, il Presidente della Corte ha rimesso alla Sezione delle Autonomie la pronuncia sulla questione di massima.

Con deliberazione n. 26/SEZAUT/2016/QMIG, la Sezione delle Autonomie ha pronunciato il seguente principio di diritto: *“Con riferimento al leasing finanziario ed in particolare al leasing finanziario in costruendo, costituiscono senz’altro indebitamento e vanno contabilizzate secondo il metodo finanziario soltanto le operazioni poste in essere successivamente al 1° gennaio 2015, mentre, per i contratti stipulati prima di tale data, ai fini della loro contabilizzazione secondo il metodo finanziario o, in alternativa, patrimoniale, vanno considerate le caratteristiche concrete dell’operazione medesima e la collocazione dei tre rischi definiti dall’Eurostat nella decisione 11 febbraio 2004 nei rapporti tra contraente privato e contraente pubblico in applicazione dei criteri fissati dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 49/CONTR/2011”.*

Nelle argomentazioni che precedono la formulazione di tale principio, la Sezione delle Autonomie ha affermato che, già all’epoca della stipulazione del contratto, il Comune di Pianiga avrebbe dovuto stabilire, ai fini della corretta contabilizzazione dell’operazione di leasing in costruendo, sulla base della *“vera causa del contratto”, “l’appropriato ambito di disciplina regolativa della fattispecie: indebitamento o semplice partenariato”,* considerando *“gli effetti finanziari dell’operazione stessa applicando i principi fissati dalle Sezioni Riunite con la deliberazione sopra richiamata anche in vista di una contabilizzazione secondo il metodo patrimoniale il quale, all’epoca della stipula (2012), doveva ritenersi consentito anche per il leasing in costruendo laddove – per elaborazione giurisprudenziale e in applicazione del comma 15 ter dell’art. 3 del codice dei contratti, introdotto dal terzo correttivo (“alle operazioni di partenariato pubblico privato (PPP) si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat) – l’ente non avesse assunto almeno due dei tre rischi indicati dall’Istituto Europeo e cioè quelli di costruzione (rischio sui tempi, costi e qualità pattuiti per la realizzazione dell’opera), della domanda (rischio sull’utilizzo dell’opera) e della disponibilità (rischio legato alla capacità da parte del concessionario di erogare le prestazioni contrattuali pattuite)”.*

Queste le indicazioni interpretative fornite dalla Sezione delle Autonomie, sulla scorta delle quali il quesito posto dal Comune di Pianiga deve essere risolto. La risoluzione, all’evidenza, è condizionata dall’analisi, in concreto, dell’operazione di leasing posta in essere dall’ente – analisi che, esulando dal presente ambito consultivo, è rimessa all’ente medesimo – fermo restando che, ove la natura di tale operazione, in concreto e per effetto della valutazione della collocazione dei rischi nel rapporto tra contraente pubblico e

contraente privato, dovesse risultare quella di un finanziamento finalizzato all'acquisto di un bene, la contabilizzazione delle poste, finanziarie e patrimoniali, generate dal contratto, a prescindere dall'epoca della stipulazione dello stesso, dovrà seguire il metodo c.d. finanziario, così come definito nella menzionata pronuncia delle Sezioni Riunite della Corte dei conti n. 49/CONTR/2011.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per il Veneto rende il parere nei termini dianzi precisati.

Copia del parere sarà trasmessa, a cura del Direttore della Segreteria, al Sindaco del Comune di Pianiga (VE).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di consiglio del 6 settembre 2016.

Il Magistrato Relatore

Il Presidente f.f.

F.to Dott.ssa Francesca DIMITA F.to Dott. Giampiero PIZZICONI

Depositato in Segreteria il 7 settembre 2016

IL DIRETTORE DI SEGreteria

F.to Dott.ssa Raffaella Brandolese