

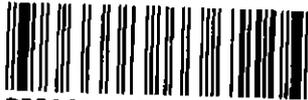
0000217 | 15/05/2015
CAL_MARCHE | A



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LE MARCHE

CORTE DEI CONTI



0001434-15/05/2015-SC_MAR-T71-P

Al Presidente
del Consiglio delle Autonomie locali
delle Marche
Piazza Cavour, 23
60121 - ANCONA

Oggetto: Richiesta di parere del Comune di Jesi – Vs. nota prot. n. 164 del 09.04.2015.

Legge 5 giugno 2003, n. 131, art. 7, comma 8.

Si trasmette copia della deliberazione n. 128/2015/PAR approvata nell'adunanza del 14 maggio 2015 concernente l'oggetto.

Il Direttore della Segreteria

Dot. Carlo Serra





Del. n. ~~128~~ 2015/PAR

CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LE MARCHE

Nella Camera di consiglio del 14 maggio 2015

composta dai magistrati:

Pres. di Sezione Teresa BICA - presidente

Cons. Andrea LIBERATI - componente

Primo Ref. Marco Di MARCO - componente relatore

PARERE

COMUNE DI JESI

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, con il quale è stata istituita in ogni Regione a statuto ordinario una Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

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, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

VISTO l'atto di indirizzo della Sezione delle Autonomie approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004 avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato dalla deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR in data 3 luglio 2009 della Sezione delle Autonomie;

Vista la richiesta di parere del Comune di Jesi, pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Marche in data 9 aprile 2015;

UDITO il relatore dott. Marco Di Marco;

FATTO

In data 9 aprile 2015 è pervenuta, per il tramite del CAL della Regione Marche, una richiesta di parere formulata dal sindaco del Comune di Jesi ai sensi dell'art. 7 comma 8 della L. 131/03.

Il parere ha per oggetto il corretto trattamento contabile da assicurare ad un contratto di leasing immobiliare *in costruendo*.

Il sindaco riferisce che l'Amministrazione intende costruire una nuova sede della scuola media.

Tra le possibili soluzioni all'esame vi è anche il ricorso al leasing immobiliare *in*



costruendo in regime di partenariato pubblico-privato (PPP) in cui è prevista l'assunzione dei rischi di progettazione, costruzione e di disponibilità da parte del soggetto realizzatore, in conformità a quanto stabilito dalla determinazione EUROSTAT dell'11.02.2004.

Ciò premesso, e ribadita la necessità di procedere ad una verifica della convenienza economica dell'operazione rispetto ad altri strumenti finanziari disponibili, il Comune di Jesi chiede il parere di questa Sezione in merito ai seguenti quesiti:

- a) Se l'operazione possa non essere considerata indebitamento nel caso in cui assicurarsi la traslazione dei rischi di progettazione, costruzione e di disponibilità in capo al soggetto realizzatore, in conformità a quanto stabilito dalla determinazione EUROSTAT dell'11.02.2004 giusto il rinvio contenuto nell'art. 3, comma 15-ter del D.Lgs. 163/06.
- b) Se il leasing immobiliare *in costruendo* debba esse considerato indebitamento ai sensi del punto 3.25 del nuovo principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria;
- c) Come, eventualmente, conciliare l'art. 3, comma 15-ter del D.Lgs. 163/06 che contiene il rinvio ai contenuti delle decisioni EUROSTAT da un lato, con le regole contenute nel nuovo principio contabile dall'altro. Secondo il Comune di Jesi le due norme non sarebbero in contrasto poiché, come chiarito dalla deliberazione n. 49/2011 delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti, le operazioni di PPP non costituiscono indebitamento quando i rischi sono allocati in capo al soggetto privato.

MOTIVAZIONE DELLA DECISIONE

CON RIFERIMENTO ALLE QUESTIONI DI RICEVIBILITA' E DI AMMISSIBILITA'

Preliminarmente all'esame del merito, occorre verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi di ammissibilità del parere.

L'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 prevede che la funzione consultiva delle Sezioni regionali della Corte dei conti sia esercitata attraverso pareri in materia di contabilità pubblica su richiesta delle Regioni nonché dei Comuni, Province e Città Metropolitane, da inoltrare per il tramite del CAL, se istituito.

Sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere è ammissibile in quanto è stata formulata dal sindaco che ha la rappresentanza legale dell'ente, ed è pervenuta per il tramite del CAL.

Sotto il profilo oggettivo la richiesta risulta parimenti ammissibile poiché concerne il corretto trattamento contabile da riservare ad un contratto di leasing immobiliare *in costruendo* e, in particolare, se esso debba essere o meno considerato alla stregua di un'operazione di indebitamento. L'argomento da trattare, pertanto, rientra a pieno titolo nella materia della contabilità pubblica, così come definita dalle deliberazioni n. 5 del 17 febbraio 2006 della Sezione Autonomie e n. 54 del 17 novembre 2010 delle Sezioni Riunite in sede di controllo.

Risultano, infine, rispettate condizioni di ammissibilità stabilite con delibera n. 77 del 27 novembre 2013 di questa Sezione.

NEL MERITO

1. I dubbi interpretativi del comune istante concernono il trattamento contabile da riservare ad un'operazione di leasing immobiliare *in costruendo* per la realizzazione di un nuovo edificio scolastico.

Il leasing immobiliare *in costruendo* è espressamente disciplinato dall'art. 160-bis del citato d.lgs. n. 163/2006 (introdotto dal d.lgs. 31 luglio 2007, n. 113, successivamente modificato con d.lgs. 11 settembre 2008, n. 152). Con il contratto in argomento un soggetto abilitato concede in godimento alla pubblica amministrazione un bene immobile (opera pubblica *in costruendo*) dietro pagamento, da parte dell'ente pubblico, di un canone periodico per un determinato numero di anni, al termine dei quali l'ente medesimo ha il diritto di acquisirne la proprietà pagando un riscatto di importo predeterminato.

Secondo quanto correttamente osservato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti nella deliberazione n. 49/2011, il contratto consente di realizzare un'opera pubblica evitando l'esborso del capitale in un'unica soluzione ed ottenendo in futuro un incremento qualitativo e quantitativo del patrimonio dell'ente. Pertanto, *"il leasing immobiliare pubblico in costruendo può [...] costituire, qualora si verifichino determinate condizioni, un valido strumento di finanziamento per la realizzazione di opere direttamente utilizzate dalla pubblica amministrazione e un'alternativa all'appalto, concretizzando modalità di realizzazione di infrastrutture pubbliche secondo schemi di Partenariato Pubblico-Privato (PPP). [...] Nel caso di leasing in costruendo il pagamento di un canone non è il corrispettivo per la locazione del bene, quanto una modalità pattizia per la restituzione di un finanziamento che si presuppone avvenuto per una somma corrispondente al valore dell'operazione economica posta in essere, il quale è la risultante del costo del bene comprensivo dell'ammortamento, dell'interesse sul capitale investito, dell'utile e delle spese sostenute. Nello schema del leasing in costruendo l'ente pubblico committente darà inizio al pagamento del canone di leasing solo dopo il collaudo e la consegna dell'opera, mentre la società di leasing, durante il tempo della costruzione, ha pagato all'impresa costruttrice gli stati di avanzamento dei lavori, di conseguenza avrà diritto agli interessi sulle somme anticipate nella misura concordata"* (Sez. Riunite deliberazione n. 49/2011 cit.).

2. L'art. 3, co. 15-ter del D. Lgs. 163/06 (codice dei contratti) stabilisce che *<< i "contratti di partenariato pubblico privato" sono contratti aventi per oggetto una o più prestazioni quali la progettazione, la costruzione, la gestione o la manutenzione di un'opera pubblica o di pubblica utilità, oppure la fornitura di un servizio, compreso in ogni caso il finanziamento totale o parziale a carico di privati, anche in forme diverse, di tali prestazioni, con allocazione dei rischi ai sensi delle prescrizioni e degli indirizzi comunitari vigenti. Rientrano, a titolo esemplificativo, tra i contratti di partenariato pubblico privato la concessione di lavori, la concessione di servizi, la locazione finanziaria, il contratto di*

disponibilità, l'affidamento di lavori mediante finanza di progetto, le società miste. [...] Fatti salvi gli obblighi di comunicazione previsti dall'articolo 44, comma 1-bis del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, alle operazioni di partenariato pubblico privato si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat.>>

Il Manuale del SEC 95 sul disavanzo e sul debito pubblico (SEC 95) – il quale costituisce il quadro di riferimento concettuale e formalmente vincolante all'interno dell'Unione europea al fine di ottenere statistiche affidabili e comparabili per valutare la convergenza dei dati tra i Paesi UE – ha affrontato il tema della contabilizzazione delle infrastrutture realizzate in concessione già a partire dalla prima edizione del 2002.

Nell'edizione del 2004, riprendendo quanto già definito dalla Decisione EUROSTAT del 11.02.2004, il SEC 95 afferma che un'infrastruttura realizzata in PPP può essere classificata dall'amministrazione come "non government asset" e contabilizzata off balance soltanto nel caso in cui il partner privato sopporti il rischio di costruzione (relativo al ritardo nei tempi di consegna, al mancato rispetto degli standard di progetto, all'aumento di costi in corso d'opera, agli inconvenienti di tipo tecnico nell'opera, al mancato completamento dell'opera, ecc.) ed almeno uno tra gli ulteriori rischi di disponibilità (legato alla capacità, da parte del concessionario, di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità) e di domanda (derivante dalla variabilità della domanda da parte del mercato).

La successiva edizione del 2010 il SEC 95 ha ulteriormente precisato che l'allocazione dei predetti rischi tra la PA ed il partner privato può essere influenzata dalla: a) presenza di finanziamenti pubblici, b) presenza di garanzie pubbliche, c) allocazione degli assets a fine contratto e dalle clausole di risoluzione.

Pertanto, il corretto trattamento contabile di un'operazione di PPP non può essere definito in termini generali ma deve essere determinato di volta in volta all'esito di un attento esame delle clausole del contratto (o dei numerosi contratti collegati) che disciplinano il complesso dei rapporti negoziali intercorrenti tra le parti. Soltanto nel caso in cui il regolamento contrattuale voluto dalle parti determini l'assunzione in capo al privato della maggior parte dei rischi dell'operazione (rischio di costruzione oltre al rischio di domanda e/o al rischio di disponibilità) l'opera realizzata può essere classificata come "non government asset" e contabilizzata off balance. Diversamente, ove tali rischi dovessero essere sostenuti dalla parte pubblica, si realizza un uso distorto dello strumento contrattuale e l'operazione deve essere considerata come un'operazione di indebitamento.

3. Il nuovo principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria allegato al D. Lgs. del 10 agosto 2014, n. 126 ha parzialmente innovato il quadro normativo appena descritto.

L'ambito di applicazione del nuovo principio contabile, tuttavia, è assai più ridotto rispetto a quello dell'art. 3, co. 15-ter cit.. poiché prende in considerazione il solo leasing finanziario ed i contratti ed esso assimilati tra i quali viene espressamente annoverato

leasing in costruendo.

In base a quanto previsto dal punto 3.25 del predetto principio contabile – applicabile ai contratti di leasing stipulati successivamente al 1° gennaio 2015 – le operazioni di leasing finanziario costituiscono debito che finanzia l'investimento, in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Infatti, il leasing finanziario (o traslativo) consente ad un soggetto di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività in cambio di un canone periodico, con la facoltà, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto, di esercitare l'opzione di riscatto del medesimo acquistandone la relativa proprietà. La clausola che attribuisce all'utilizzatore il diritto di optare per l'acquisto della proprietà del bene – che costituisce il tratto distintivo del leasing finanziario rispetto al leasing operativo – comporta che i canoni periodici non costituiscono soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene ma incorporano anche parte del prezzo del bene stesso. L'utilizzatore, pertanto, al termine del rapporto, avendone pagato interamente il prezzo, è vincolato in termini di convenienza economica all'acquisto formale del bene.

Al contrario, nel leasing operativo (o di godimento) i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo ma costituiscono semplicemente il corrispettivo del godimento del bene e dei servizi complementari erogati dal locatore per assicurarne la sua perfetta efficienza e fruibilità (ad es. interventi di manutenzione straordinaria).

4. Sulla base di quanto precede, ritiene il Collegio che il nuovo principio applicato della competenza finanziaria - alla cui osservanza sono tenuti tutti gli enti locali - stabilisca un nuovo e più rigoroso trattamento contabile del leasing finanziario rispetto al passato.

Infatti, indipendentemente da un'analisi relativa alla distribuzione dei rischi tra la P.A. e la controparte privata, le nuove regole contabili impongono di considerare i contratti di leasing finanziario come delle operazioni di indebitamento a prescindere da qualsiasi ulteriore valutazione.

L'evoluzione normativa conseguita all'entrata in vigore del nuovo principio contabile discende dalla consapevolezza del legislatore che la "causa" prevalente del leasing finanziario consiste in una funzione di finanziamento resa evidente dal fatto che il canone periodico dovuto dall'utilizzatore incorpora al suo interno gli interessi sul capitale investito e gran parte del prezzo di acquisto con la naturale conseguenza che esso non può essere considerato come un corrispettivo per la locazione del bene quanto, piuttosto, una modalità di restituzione di un finanziamento.

I contenuti del nuovo principio contabili, d'altra parte, sono perfettamente coordinati e coerenti con quanto stabilito dall'art. 3, co. 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

La norma citata, successivamente alle modifiche introdotte dall'art. 75 del D. Lgs. 126/2014, stabilisce che agli effetti dell'art. 119, sesto comma della Costituzione, costituiscono indebitamento, tra le altre, le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015. La predetta disposizione, ai sensi di quanto stabilito dall'art. 80, co. 1 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, così come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014 cit., si applica

a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi.

A decorrere dalla predetta data, pertanto, le operazioni di leasing finanziario dovranno essere considerate come operazioni di indebitamento e registrate contabilmente con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito secondo il c.d. metodo finanziario.

Pertanto, al momento della consegna del bene oggetto del contratto occorre accertare tra le "accensioni di prestiti" un'entrata pari all'importo oggetto del finanziamento e contestualmente registrare un impegno relativo all'acquisizione del bene tra le spese d'investimento. Sarà poi necessario procedere alla regolazione contabile dell'operazione con l'emissione di un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio. Il pagamento dei canoni periodici, invece, dovrà essere registrato distinguendo la parte relativa agli interessi (da imputare alla spesa corrente) dalla quota capitale (da iscrivere tra i rimborsi prestiti).

Le conclusioni che precedono, ovviamente, comportano rilevantissime conseguenze in tema di patto di stabilità e di rispetto del limite di indebitamento. Sotto il primo profilo, infatti, il pagamento da imputare alle spese d'investimento deve essere computato in base alle regole della competenza ibrida determinando un peggioramento del saldo finanziario. Sotto il secondo profilo, invece, la quota di canone relativa agli interessi dovrà essere conteggiata ai fini del calcolo del rapporto tra interessi ed entrate correnti previsto dall'art. 204 TUEL.

5. Non è superfluo precisare che l'entrata in vigore del nuovo sistema di contabilità non ha inciso sul trattamento contabile di tutte le altre operazioni di PPP diverse dal leasing finanziario elencate, a titolo esemplificativo, dall'art. 3, co. 15-ter cit.

Pertanto, ai fini della corretta gestione contabile di tali operazioni continueranno a trovare applicazione i criteri elaborati da EUROSTAT basati sull'analisi della distribuzione dei rischi tra soggetto pubblico e partner privato.

P.Q.M.

Nelle suesposte considerazioni è il parere di questa Sezione regionale di controllo.

ORDINA

Alla segreteria di trasmettere la presente deliberazione al sindaco del Comune di Jesi e al Presidente del Consiglio delle Autonomie locali delle Marche.

Così deliberato in Ancona, nella camera di consiglio del 14 maggio 2015.

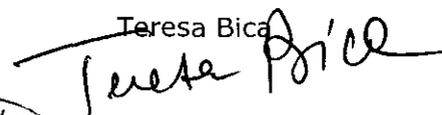
Il relatore

Marco Di Marco



Il Presidente

Teresa Bica



Depositata in Segreteria in data **15 MAG. 2015**

Il direttore della Segreteria

Carlo Serra

