



REPUBBLICA ITALIANA

LA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 26 marzo 2014, composta da:

Dott.ssa. Elena BRANDOLINI	Presidente f.f.
Dott. Tiziano TESSARO	Primo Referendario
Dott. Francesco MAFFEI	Referendario relatore
Dott.ssa Francesca DIMITA	Referendario
Dott.ssa Daniela ALBERGHINI	Referendario

VISTO l'art. 100 delle Costituzione;

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 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e ss.mm.;

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 legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTO il decreto legge n. 174 del 10 ottobre 2012 convertito in legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 10/SEZAUT/2012/INPR recante "Linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio 2012 e rendiconto 2011";

VISTE le proprie deliberazioni n. 903/2012/INPR e n. 182/2013/INPR;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2011, redatta dall'organo di revisione del Comune di Rossano Veneto (VI) sulla base dei criteri indicati dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione sopra indicata;

VISTA la nota in data 9 maggio 2013, prot. n. 2572, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire dall'Amministrazione comunale con nota prot. n. 15319 del 5 novembre 2013 (acquisita al prot. C.d.c. n. 6683 del 12 novembre 2013);

Vista la nota del 3 marzo 2014, prot. n. 2511, con la quale il Magistrato istruttore richiedeva un supplemento istruttorio;

Vista le ulteriori deduzioni pervenute dall'Amministrazione Comunale, con nota del 13 marzo 2014, prot. n. 3653 (acquisita al

prot. C.d.c. n. 2861 del 13 marzo 2014);

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 31/2014, che ha deferito la questione all'esame collegiale della Sezione per la pronuncia di accertamento di cui all'art. 148 bis del D. lgs. 267/2000;

UDITO il magistrato relatore, dott. Francesco Maffei;

FATTO

Dall'esame della relazione sul rendiconto 2011, redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguente, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 e ss.mm.ii, dall'Organo di revisione del Comune di Rossano Veneto (VI), emergeva quanto segue:

- 1) ritardo nell'approvazione del rendiconto;
- 2) valore delle entrate non ripetitive supera la percentuale del 5% del valore della spesa corrente;
- 3) mancato rispetto dei limiti delle voci di spesa di cui ai commi 8 e 14, dell'art. 6 del D.L. 78/2010, convertito, con modifiche, dalla Legge 122/2010;
- 4) stock complessivo del debito rapportato alle entrate correnti, con un'incidenza pari al 254% che ha determinato il mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 7;
- 5) irregolarità nella gestione dell'operazione di finanziamento qualificata come "leasing finanziario" per la fornitura e posa in opera di una copertura in legno lamellare e di un impianto fotovoltaico architettonicamente integrato e nella contabilizzazione delle relative prima rata.

Pertanto, in data data 9 maggio 2013, prot. n. 2572, il Magistrato istruttore richiedeva all'Ente ed al Revisore dei conti, chiarimenti in ordine a quanto sopra.

Soltanto con la nota del 5 novembre 2013 (acquisita al prot. C.d.c. n. 6683 del 12 novembre 2013), a firma solo del Responsabile dell'Area finanziaria e del Revisore Unico del Comune di Rossano Veneto, venivano evidenziate le controdeduzioni dell'Amministrazione alle osservazioni sollevate dal Magistrato istruttore.

Dall'esame degli atti istruttori, emergeva la necessità di avere degli ulteriori chiarimenti in ordine alla contabilizzazione di una complessa operazione, qualificata dall'ente come "leasing finanziario", relativa alla fornitura e posa in opera di una copertura di legno lamellare e di un impianto fotovoltaico architettonicamente integrato, per cui in data 3 marzo 2014, con nota prot.n. 2511 venivano chieste delucidazioni in merito.

A tale richiesta rispondeva il Sindaco ed il Revisore unico con nota del 13 marzo 2014, acquisita con prot. n. 2861 del 13 marzo 2014.

DIRITTO

L'attività di controllo sui bilanci degli enti locali, introdotta dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266, è dichiaratamente finalizzata ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento degli enti territoriali, la sana gestione finanziaria, nonché il rispetto, da parte di questi ultimi, del

patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento previsto dall'art. 119, comma 6, della Costituzione.

Nella sua configurazione, questa forma di controllo si colloca nel disegno legislativo avviato dopo la riforma del Titolo V della Costituzione e sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci ed il rispetto del patto di stabilità, secondo quanto prescritto dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131. Tale norma, infatti, ha espressamente esteso a tutti gli enti territoriali, il controllo sugli equilibri di bilancio spettante alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

Questo disegno ha visto il progressivo riconoscimento del ruolo delle Sezioni regionali di controllo, come garanti della corretta gestione delle risorse pubbliche e, quindi, dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, nel suo complesso, al fine di assicurare il rispetto dei vincoli finanziari, concordati dall'Italia in ambito comunitario, e permettere, così, di verificare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica sottesi ai predetti vincoli.

La centralità e la necessità di tale ruolo è stata ulteriormente confermata dal potenziamento dei controlli che il legislatore ha voluto delineare con le misure introdotte dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Nell'ambito di questa attività di controllo finanziario, la verifica affidata alla Corte dei conti ha assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari (Corte Costituzionale sentenze

n. 40/2014 e n. 60/2013)), proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari.

Per questi motivi, il sindacato di legittimità e regolarità sui bilanci dei singoli enti locali, esercitato dalle Sezioni regionali di controllo, risulta strumentale alla verifica degli esiti di conformità ai vincoli comunitari e nazionali dei bilanci degli enti locali dell'intero territorio nazionale ed è diretto a rappresentare agli organi elettivi degli enti controllati, la reale ed effettiva situazione finanziaria o le gravi irregolarità riscontrate nella gestione dell'ente, in modo tale che gli stessi possano responsabilmente assumere le decisioni che ritengono più opportune.

A seguito dell'esame della relazione sul bilancio di previsione, redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della sopra citata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione del Comune di Rossano Veneto (VI) e dell'istruttoria conseguente in ordine al suindicato rendiconto, in ordine alle criticità ed irregolarità rilevate si fa presente che:

1) Ritardo nell'approvazione del rendiconto.

Dall'esame della relazione sul sopra citato conto consuntivo risulta che l'ente ha approvato il rendiconto 2011, in data 23 maggio 2012, oltre la scadenza prevista dalla norma.

A questo riguardo la Sezione richiama quanto già esposto a codesta Amministrazione in sede di controllo sui rendiconti 2009 e 2010, ricordando ancora una volta, che l'approvazione del conto consuntivo entro i termini è un adempimento di assoluta rilevanza nella gestione amministrativa.

La mancata approvazione del rendiconto, infatti, costituisce sintomo di criticità o di difficoltà dell'ente locale nel fare corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia, atteso che il conto consuntivo rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente.

Si ricorda, infine, che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa ora, in virtù dell'articolo 227, comma 2 bis, TUEL (introdotto dal d.l. 174/2012), l'attivazione della procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141 del medesimo Testo unico.

2) Valore delle entrate non ripetitive supera la percentuale del 5% del valore della spesa corrente.

Con riferimento, invece, alla irregolarità relativa agli equilibri di bilancio, dall'esame della relazione sul conto consuntivo del comune di Rossano Veneto, risulta che il ricorso ad entrate non ripetitive supera la percentuale del 5% del valore della spesa corrente (percentuale di riferimento desunta dal DM 24 settembre 2009 "Individuazione degli enti locali strutturalmente deficitari sulla base

di appositi parametri obiettivi per il triennio 2010-2012”) posto che, circa il 14% delle spese tit.I+III sono finanziate da oneri di urbanizzazione, da proventi delle sanzioni per violazione del codice della strada, dal recupero dell’evasione tributaria e altre entrate non ripetitive.

A questo proposito, la Sezione fa presente, ancora una volta, che la destinazione, oltre certi limiti, di entrate di carattere eccezionale a spesa corrente, denota uno squilibrio strutturale dell’ente che viene ripianato con mezzi straordinari, non reiterabili nel tempo.

Tale circostanza rileva sia nell’ambito di una più complessa verifica degli equilibri dell’esercizio in esame, sia ai fini di una verifica della capacità di programmazione e di realizzazione delle previsioni da parte dell’Ente, potendo acquisire carattere di strutturalità l’effettuazione di spese coperte con mezzi aventi carattere non ripetitivo che, proprio per il loro carattere di variabilità, non presentano alcuna garanzia che si ripetano nella stessa misura negli esercizi successivi.

3) Mancato rispetto dei limiti delle voci di spesa di cui ai commi 8 e 14, dell’art. 6 del D.L. 78/2010, convertito, con modifiche, dalla Legge 122/2010.

Per quanto riguarda il superamento dei limiti in questione, in particolare delle voci relative alle spese per relazioni pubbliche e rappresentanza e a quelle relative alle autovetture, la Sezione richiama la lettura costituzionalmente orientata dei limiti di cui al

citato art. 6 del d.l. 78/2010 (cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 139 del 2012), recentemente ribadita anche dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 26/2013/QMIG. Secondo tale orientamento interpretativo, in ossequio al principio dell'autonomia finanziaria e di spesa degli enti locali, limitazioni in argomento possono essere ricondotte nell'ambito di un limite complessivo, all'interno del quale gli enti locali possano "allocare le risorse tra i diversi ambiti e obiettivi di spesa".

In questo senso, lo sfioramento (imputabile a qualsiasi causa) del limite previsto per una specifica tipologia può essere "compensato" nella maggiore e corrispondente riduzione di altra tipologia di spesa di tal che, complessivamente, risulti assicurato l'obiettivo di riduzione e di contenimento voluto dal legislatore.

Si raccomanda, pertanto, di operare una razionalizzazione dei costi inerenti ai servizi e alle spese sopra indicate, al fine di assicurare il sostanziale rispetto del precetto normativo ed il conseguimento degli obiettivi complessivi di finanza pubblica previsti con riferimento all'aggregato complessivo della spesa di riferimento, ossia quello per "consumi intermedi" (cfr. Corte dei Conti, Sez. Autonomie, deliberazione n. 26/SEZAUT/2013/QMIG cit.).

4) Stock complessivo del debito rapportato alle entrate correnti, con un'incidenza pari al 254% che ha determinato il mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 7.

In relazione alla verifica della capacità di indebitamento, come accertato in istruttoria, risulta sforato il parametro ministeriale di deficitarietà strutturale n. 7 *“Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiori al 150% rispetto alle entrate correnti, per gli enti che presentano un risultato di gestione positivo e superiore al 120% per gli enti che presentano un risultato di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all’art. 204 TUEL)”*, parametro sul quale hanno avuto un notevole impatto anche i 4 contratti di leasing finanziario, di cui tre stipulati nel 2010 ed uno nel 2011, come del resto confermato anche dal responsabile finanziario e dal revisore unico in sede istruttoria, nelle note citate in premessa.

La Sezione prende atto di quanto segnalato da codesta Amministrazione nelle sopra citate note, in ordine al miglioramento che dovrebbe verificarsi, su questo fronte, a partire dall’esercizio finanziario 2012.

Tuttavia, la Sezione deve rilevare che la presenza di uno stock complessivo di debito nella considerevole misura rilevata (254%) potrebbe comunque determinare una notevole attenuazione della possibilità per l’Ente di far fronte alle proprie obbligazioni, tenuto anche conto della particolare composizione del debito. Infatti, le quote dei canoni di leasing, che tanto incidono nella percentuale sopra riportata, rischiano di vincolare la spesa a delle componenti rigide che potrebbero privare delle opportune risorse altre voci di

spesa, rilevanti ai fini di una sana gestione finanziaria.

Pertanto, anche in relazione alla difficile situazione generale della finanza pubblica, la Sezione ritiene opportuno segnalare che ogni ulteriore azione tesa alla limitazione del debito entro limiti fisiologici e al contenimento della relativa componente di parte corrente, rappresenta un modello di sana gestione finanziaria, la cui verifica e attuazione deve tenere del contesto generale in cui si opera.

Nel caso di specie, l'Ente locale, pur nella piena autonomia decisionale, non può non tener conto degli obblighi derivanti dall'ordinamento internazionale e nazionale che ha più volte e in ambiti diversi ravvisato la necessità di un generalizzato abbassamento del livello di indebitamento, a garanzia del più generale interesse di proteggere la finanza pubblica e la stabilità dei conti, nazionali e sovranazionali.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri di valutazione della deficitarietà appare, quindi, potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso che, nel caso in specie, l'entità rilevata (254%) ben potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del comune e più in generale per una sana gestione finanziaria.

Al riguardo per prevenire potenziali pregiudizi, si richiama l'attenzione degli organi tecnici (Responsabile dei servizi finanziari, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di una verifica

puntuale di tali equilibri che non si riduca a una burocratica approvazione della delibera che concerna tali verifiche.

A tal fine si suggerisce un attento monitoraggio della situazione finanziaria dell'ente, prevedendo ove lo si ritenga opportuno, cadenze infrannuali di verifica del mantenimento degli equilibri generali di bilancio di cui all'art. 193, comma 2, del T.U.E.L.

5) Irregolarità nella gestione dell'operazione di finanziamento qualificata come "leasing finanziario" per la fornitura e posa in opera di una copertura in legno lamellare e di un impianto fotovoltaico architettonicamente integrato e nella contabilizzazione delle relativa prima rata.

Con riferimento all'irregolarità in questione, sulla base dei dati forniti, risulta che l'Amministrazione comunale, nel corso del 2010, ha posto in essere un'articolata operazione di finanziamento per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico di San Zenone, operazione qualificata come "leasing finanziario", contabilizzando nell'esercizio 2011 la maxi rata, dell'importo di € 374.200,00 (+IVA), relativa al suddetto leasing finanziario, con imputazione fra le spese correnti di cui al Titolo I "Utilizzo di beni di terzi", in netto contrasto con la natura di indebitamento che detta operazione, in concreto ha assunto.

Per meglio comprendere le ragioni e la portata di tale irregolarità contabile, la Sezione ritiene opportuno esporre, preliminarmente, le circostanze di fatto che hanno caratterizzato l'operazione negoziale

in questione per poi procedere, in un secondo momento, ad una disamina dell'istituto del leasing finanziario e dei caratteri che questo ha concretamente assunto nella vicenda in argomento.

L'Amministrazione comunale di Rossano Veneto, con delibera di G.C. n. 10 del 20/01/2010, indiceva una gara a procedura aperta per la fornitura e la posa in opera di una copertura in legno lamellare e di un impianto fotovoltaico architettonicamente integrato (di importo presunto pari a € 1.080.000,00) da finanziarsi mediante leasing finanziario. Nel medesimo provvedimento veniva, altresì, previsto di selezionare, a tal fine, mediante apposita e distinta procedura aperta di rilievo comunitario, l'istituto affidatario del servizio di locazione finanziaria, nonché concessionario del diritto di superficie, per la durata di 20 anni sull'area oggetto dell'intervento.

Successivamente, l'ente, con determinazione n. 24 del 29/04/2010, aggiudicava in via definitiva la fornitura e posa in opera dei manufatti e dell'impianto in questione alla ditta Gianni Botter & C. s.n.c., ditta con la quale, in data 15/06/2010, stipulava un contratto di appalto per la fornitura e posa in opera di un copertura in legno lamellare e di un impianto fotovoltaico, architettonicamente integrato in località San Zenone.

Quindi, a seguito di una distinta gara, con determinazione n. 37 del 28/06/2010, l'ente aggiudicava il finanziamento della fornitura sopra indicata alla ditta ING Lease Italia S.p.a., ditta con la quale in data 16/07/2010 stipulava un contratto di locazione finanziaria per

la realizzazione della fornitura di cui trattasi, per un importo da finanziare pari ad € 1.069.200,00.

Nel contratto di locazione finanziaria veniva altresì previsto (art. 5) che il corrispettivo della locazione finanziaria fosse suddiviso in una maxi rata pari al 35% dell'importo da finanziare e pagarsi a positivo collaudo tecnico amministrativo e 77 canoni trimestrali posticipati, da incrementarsi dell'IVA, la cui entità sarebbe stata oggetto di modificazioni in funzione dell'andamento del costo del denaro, durante il corso del contratto.

Nell'esercizio finanziario 2011, procedeva pertanto alla liquidazione delle sopra indicata maxi rata, contabilizzandola con metodo patrimoniale ed imputandola, pertanto, al Titolo I, intervento 4, "utilizzo di beni terzi".

Tuttavia, in sede istruttoria, l'Amministrazione precisava di aver prudenzialmente computato tale leasing alla stregua di un debito ai fini della verifica del rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 TUEL e del patto di stabilità.

Sulla vicenda, a seguito di segnalazione di un consigliere di minoranza, interveniva anche l'Autorità di Vigilanza sui Contratti Pubblici, con la deliberazione n. 81 del 06/10/2011. In tale provvedimento veniva rilevata, tra l'altro, la non corretta qualificazione dell'appalto in questione come appalto di forniture in quanto, in base al criterio basato sulla prevalenza funzionale delle prestazioni, l'appalto *de quo* sarebbe stato chiaramente riconducibile

ad un appalto di lavori.

Nel medesimo provvedimento venivano, altresì, denunciate una serie di irregolarità che avrebbero caratterizzato le procedure di evidenza pubblica dei due contratti (aggiudicazione dell'appalto di lavori ad impresa priva della necessaria qualificazione; affidamento del servizio di "locazione finanziaria" con procedura non improntata alla trasparenza e parità di trattamento; attribuzione del ruolo di RUP ad un soggetto - Segretario comunale - non in possesso dei requisiti stabiliti dal D lgs. 163/2006); veniva evidenziato, inoltre, che l'impresa aggiudicataria del servizio finanziario, nel presentare la propria offerta, aveva richiesto il pagamento di una maxi rata iniziale (pari al 35% dell'importo da finanziare). Tale richiesta, peraltro accettata dall'Amministrazione, avrebbe però comportato una modifica sostanziale non prevista nel bando di gara, in palese contrasto con quanto previsto dall'art. 57, comma 2, lett. a) del D. Lgs. 163/2006, che stabilisce l'assoluta immodificabilità delle condizioni sostanziali del contratto iniziale.

Infine, l'Autorità di vigilanza evidenziava che la riconducibilità dell'appalto in argomento all'appalto di lavori avrebbe consentito l'utilizzazione dello strumento del leasing immobiliare "in costruendo", di cui all'art. 160 bis del codice dei contratti pubblici.

Ciò premesso, questo Collegio ritiene necessario procedere con l'espone brevemente i caratteri che consentono di qualificare un'operazione negoziale come leasing finanziario; questo non solo

per dimostrare come l'operazione, concretamente posta in essere dall'Amministrazione comunale di Rossano Veneto con le procedure sopra illustrate, non sia affatto riconducibile a quello che tradizionalmente viene definito un "contratto di leasing finanziario", ma anche per evidenziare la non corretta contabilizzazione del canone iniziale nonché la non coerenza con i principi di una sana e corretta gestione finanziaria delle scelte operate dell'Amministrazione nel complesso della vicenda in questione.

A questo riguardo, la Sezione ricorda che la locazione finanziaria (o leasing finanziario) è un contratto attraverso il quale un locatore acquista un bene conforme alle esigenze del locatario e che poi concede in locazione al medesimo, svolgendo così una funzione di intermediario finanziario; alla scadenza contrattuale, il locatario utilizzatore può scegliere tra la restituzione del bene ovvero il suo acquisto, mediante corresponsione del prezzo di riscatto.

L'art. 160 bis del D. lgs 163/2006 consente espressamente ai committenti pubblici di avvalersi di tale forma di finanziamento per la realizzazione, acquisizione e completamento delle opere pubbliche o di pubblica utilità, categoria alla quale è certamente riconducibile la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

In particolare, per quanto riguarda proprio il leasing immobiliare in costruendo, si fa presente che questo istituto può costituire, a determinate condizioni, un valido strumento di finanziamento di opere pubbliche, alternativo al contratto di appalto, per la

realizzazione di strutture direttamente utilizzate dalla pubblica amministrazione, secondo gli schemi del partenariato pubblico-privato. Questo istituto, infatti, 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.

In questo contesto, il pagamento del canone non rappresenta un 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 (comprensivo del costo del bene, dell'ammortamento, dell'interesse sul capitale investito, dell'utile e delle spese sostenute).

Secondo i consolidati orientamenti della giurisprudenza contabile e di legittimità, ciò che caratterizza il leasing finanziario connesso alla realizzazione di opere pubbliche è il carattere unitario del contratto di appalto (unica gara ed unico contratto) tra una pubblica amministrazione ed un soggetto che è, al tempo stesso realizzatore e finanziatore (AVCP determinazione 4/2013). Questo spiega le ragioni per le quali il servizio finanziario – che assume di norma carattere accessorio rispetto al risultato complessivo dell'operazione – non possa essere assimilato ad un contratto separato di finanziamento alternativo, ed esempio, ad un contratto di mutuo.

In questo senso, l'istituto che viene in questione deve essere inquadrato come una complessiva prestazione di risultato, non

assimilabile ad una mera sommatoria di contratto di finanziamento e di contratto d'appalto di lavori pubblici. Si tratta, infatti, di una vicenda contrattuale unitaria, basata sulla contemporanea presenza di un soggetto esecutore e di un soggetto finanziatore, dove l'individuazione del soggetto finanziatore posticipata ad un momento successivo alla gara di affidamento dei lavori solleva rilevanti problemi di compatibilità con la struttura e la funzione economica di dello strumento negoziale in argomento.

In ordine alla rilevanza che tale strumento contrattuale può assumere ai fini del rispetto dei limiti di indebitamento per il singolo ente locale, è orientamento consolidato (cfr. Sezioni Riunite della corte dei conti, in sede di controllo, deliberazione n. 49/CONTR/2011) considerare determinante la concreta strutturazione dell'operazione contrattuale, soprattutto con riferimento alla ripartizione del rischio di costruzione, del rischio di domanda e del rischio di disponibilità. Infatti, solo nel caso in cui i suddetti rischi siano a carico del soggetto privato, nel senso che risulta preminente la messa a disposizione del bene o del servizio a favore dell'ente pubblico, ricorre l'ipotesi di partenariato con utilizzo di risorse private, irrilevante ai fini dell'indebitamento (c.d. leasing operativo), dove l'interesse dell'ente locale si esaurisce nel mero godimento del bene, di per sé idoneo ad essere utilizzato esclusivamente per la durata del suo ciclo economico.

Qualora, invece, la parte prevalente dei rischi di esecuzione e di

gestione restino a carico dell'ente pubblico, l'aspetto dell'erogazione del credito prevale sul profilo della fornitura di un servizio o sulla messa a disposizione di un bene (c.d. leasing finanziario), in quanto sussiste un interesse dell'ente ad acquisire il bene nel patrimonio dell'ente pubblico.

In questo ultimo caso, pertanto, l'operazione in questione costituirebbe una vera e propria forma di indebitamento dell'ente locale che assume rilevanza ai fini della verifica della capacità di indebitamento, del rispetto del divieto di indebitamento per la spesa corrente, del rispetto del patto di stabilità interno e della sua corretta imputazione contabile.

Proprio con riferimento all'ipotesi di leasing di pannelli fotovoltaici, questa Corte ha in più occasioni ribadito (cfr. deliberazione di questa Sezione n. 40/2010, Sez. contr. Lombardia deliberazione n. 626/2010) che può essere configurato come leasing operativo solo se l'ente locale si limiti ad utilizzare il bene, senza trasformazione e fino alla sua obsolescenza; mentre invece si configura come leasing finanziario che dissimula un'operazione di indebitamento, laddove il pannello fotovoltaico sia inserito in una struttura tecnologica per la produzione di energia.

In questo caso, infatti, la trasformazione del bene e la costruzione di un connesso impianto fotovoltaico, inducono a qualificare l'operazione come realizzazione di un'opera pubblica mediante indebitamento.

Dal diverso carattere che concretamente assume l'operazione discende l'adozione dell'appropriato metodo di contabilizzazione. Nel caso, infatti, di leasing finanziario che rivesta le caratteristiche sopra descritte, l'obbligo del pagamento del canone rientra a pieno titolo nella nozione di indebitamento; pertanto si deve far ricorso al metodo di contabilizzazione c.d. finanziario che, in un'ottica maggiormente aderente alla sostanza economica dell'operazione, porta ad imputare la spesa per il pagamento dei canoni al Titolo III, relativamente alla quota di capitale rimborsato, ad al Titolo I, quale onere finanziario per le spese correnti, in relazione alla quota di interessi (cfr. SS.RR. deliberazione n. 49/CONTR/2011 cit., deliberazione di questa Sezione n. 74/2013/PAR)

Tutti gli interventi e le pronunce in tema di leasing immobiliare hanno, inoltre, precisato che, costituendo una forma di indebitamento, questo debba essere utilizzato solo laddove ricorrano particolari condizioni di convenienza ed, in ogni caso, mai per eludere vincoli o limiti che le regole di finanza pubblica pongano all'operato dell'ente locale (come ad esempio, in materia di patto di stabilità interno).

Per questo motivo, le Sezioni Riunite nella sopra citata pronuncia di orientamento generale, hanno statuito che le pubbliche amministrazioni, prima di dare corso ad 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, verificando in maniera analitica l'impatto in termini di sostenibilità per il bilancio dell'ente di entrambe le forme di indebitamento (cfr. deliberazione questa Sezione n. 74/2013/PAR cit., Sezione Lombardia n. 52/2009/PAR).

In questo contesto, dovranno essere attentamente valutate le forme di garanzia sull'assolvimento delle obbligazioni contrattuali concesse dall'ente pubblico, quali cauzioni e depositi, per la copertura dei canoni o di parte del prezzo di riscatto del bene.

Infine, l'utilizzazione del contratto di leasing per la realizzazione di un'opera pubblica, deve risultare inserita nell'ambito del programma triennale di lavori pubblici che l'ente locale intenda realizzare non essendo sufficiente la semplice delibera a contrarre che valuti la convenienza economica in modo del tutto avulso dal contrasto programmatico dell'amministrazione.

Alla luce di quanto sopra esposto, emerge in tutta evidenza l'irregolarità delle operazioni poste in essere da parte dell'Amministrazione comunale di Rossano Veneto, in ordine alla realizzazione e contabilizzazione dell'impianto fotovoltaico di San Zenone.

Infatti, in maniera del tutto estranea alla struttura contrattuale del leasing finanziario, l'ente ha proceduto, con due distinte procedure e due distinti contratti, dapprima all'affidamento delle forniture e posa in opera e, successivamente, all'individuazione del soggetto

finanziatore. In questo modo, e in disparte delle irregolarità segnalate dall'Autorità di Vigilanza dei contratti pubblici, si è contraddetto all'intrinseco carattere unitario dello strumento di leasing che prevede la realizzazione di un'opera pubblica a carico della stessa società finanziaria: tale istituto, infatti, consiste in un'unica operazione contrattuale tra una pubblica amministrazione ed un soggetto, realizzatore e finanziatore.

Pertanto, il contratto di finanziamento posto in essere con la società ING Lease S.p.a., separato dal contratto di forniture, rectius, di appalto con la società deputata a realizzare l'impianto, rappresenta quello che in realtà è: un vero proprio contratto di finanziamento di un'opera pubblica da realizzare a carico dell'Amministrazione stessa attraverso un terzo fornitore.

Tale operazione non può, quindi, essere qualificata come di leasing finanziario, né tantomeno come leasing operativo (come presupporrebbe l'adozione del metodo di contabilizzazione patrimoniale della maxi rata iniziale, cui è ricorso l'ente nell'esercizio 2011). Infatti, se si esamina il concreto assetto di interessi disciplinato dal contratto di finanziamento, anche in ordine alla ripartizione dei tre rischi (di costruzione, di domanda e di disponibilità), appare del tutto evidente come questi siano a carico dell'Amministrazione aggiudicataria. Nell'art. 5 del contratto in argomento è previsto che il pagamento dei canoni non potrà essere sospeso o ritardato neppure in presenza di mancata utilizzazione i

impossibilità di godimento degli impianti, essendo il concedente responsabile unicamente dell'erogazione del servizio finanziario; concetto ribadito anche nell'art. 11 dove è previsto, tra l'altro, che *"il Comune espressamente esonera e manleva la società finanziaria da ogni e qualsivoglia responsabilità in ordine alla mancanza di qualità difetti di funzionamento, vizi palesi o occulti, idoneità delle forniture, inadempimenti del fornitore o di terzi.... ritardata o mancata consegna e comunque per ogni altra ipotesi che comporti la parziale o mancata utilizzazione dei beni per qualsiasi motivo o causa e qualunque sia la durata del mancato utilizzo"* e che il Comune rinuncia nei confronti della società ING Lease *"ad eccezioni o a richieste di diminuzione o sospensione di canone o di indennità o risarcimenti di qualsiasi genere"*.

Del resto, questa Sezione con una deliberazione coeva alle operazioni oggetto dell'odierno controllo (deliberazione n. 40/2010/PAR del 29/03/2010) e che l'ente ben poteva conoscere, proprio con riferimento ad un'ipotesi di leasing per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, evidenziava i caratteri distintivi tra le due forme di leasing, escludendo che il leasing per la costruzione di un impianto fotovoltaico (dove assume un aspetto assolutamente prevalente il dato relativo alla realizzazione dell'opera, traducendosi la complessiva operazione in un vero e proprio investimento) non poteva essere considerato come un leasing operativo, e che rientrava a pieno titolo nella nozione di indebitamento con tutte le

conseguenze che ne derivano in termini di rispetto dei limiti e dei vincoli di finanza pubblica.

Oltre alla irregolarità rappresentata da questa non corretta contabilizzazione del canone di leasing nell'esercizio finanziario 2011, la Sezione evidenzia la palese violazione dei principi di sana e corretta gestione finanziaria che si è manifestata attraverso il ricorso a tale forma di indebitamento per finanziare la realizzazione dell'opera in questione.

Dall'esame della documentazione trasmessa a questa Sezione, infatti, manca qualsiasi riferimento alle necessarie valutazioni comparative che sono sempre richieste alle amministrazioni locali circa la convenienza economica di simili operazioni, tanto più che, nel caso del Comune di Rossano Veneto, non si tratta di un'operazione isolata e che ha inciso notevolmente sul calcolo dell'indebitamento come evidenziato nella criticità sub punto 4), sopra illustrato.

Nella sopra citata deliberazione di G.C. n. 10 del 20/01/2010 di approvazione della fornitura, *rectius*, appalto finanziato con leasing finanziario, a parte la considerazione che non è presente alcun riferimento al piano triennale dei lavori pubblici dove tale intervento deve essere previsto - sull'assunto dell'erronea qualificazione dell'intervento in questione (infatti, come specificato dall'Autorità di Vigilanza con la sopra citata deliberazione verrebbe in rilievo un appalto di lavori e non di forniture) - manca comunque qualsivoglia

riferimento alla valutazione circa *"la convenienza economica dell'operazione ed agli effetti sui bilanci annuali e pluriennali e sul patrimonio pubblico dell'ente"* come, tra l'altro, esplicitamente richiesto dalla deliberazione n. 52/2009/PAR della Sezione regionale di controllo della Lombardia, citata nelle premesse della deliberazione di Giunta di cui si argomenta e, quindi, nota all'Amministrazione (dove, tra l'altro, veniva anche illustrata la differenza tra leasing operativo e leasing finanziario).

Questa circostanza risulta particolarmente significativa posto che in sede istruttoria, a specifica contestazione sulla ragioni di scelta di siffatto leasing rispetto alle forme canoniche di indebitamento per spese di investimento, soprattutto sotto il profilo della convenienza economica, l'ente non è stato in grado di specificare nulla se non un generico riferimento alla sopra citata delibera di Giunta Comunale.

Questo comportamento, contrario non solo al principio di economicità della pubblica amministrazione ma anche a quello di sana e corretta gestione finanziaria, risulta ancora più grave se si considera che l'impegno finanziario che l'Amministrazione si è assunta con il contratto di finanziamento *de quo* risulta particolarmente oneroso per tutta una serie di circostanze (pagamento IVA sul finanziamento; stipula assicurazione sui beni oggetto del contratto - art. 15; pagamento maxi rata iniziale - art. 5) e tanto incide sulla percentuale di indebitamento, particolarmente alta per l'ente in questione, di cui al parametro di deficitarietà n. 7.

La Sezione prende atto di quanto precisato in sede istruttoria dall'Amministrazione comunale e cioè che, nonostante l'erronea qualificazione dell'operazione in argomento come "leasing operativo", ha comunque prudenzialmente valutato il leasing in questione ai fini del rispetto del livello di indebitamento di cui all'art. 204 TUEL e del patto di stabilità (circostanza che rende ancora più incoerente il sistema di contabilizzazione utilizzato e conferma le considerazioni sopra esposte).

La Sezione prende atto, inoltre, che in sede di controdeduzioni l'ente ha fatto presente che "dopo i chiarimenti intervenuti sui profili contabili dei leasing, l'ente ha contabilizzato i canoni alla stregua dei mutui" secondo il metodo finanziario.

Tuttavia, alla stregua delle considerazioni svolte, questa Sezione ritiene che le irregolarità e le criticità sopra evidenziate debbano formare oggetto di apposita pronuncia.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Veneto, in base alle risultanze della relazione resa dall'organo di revisione e della successiva istruttoria:

- ❖ accerta che il valore delle entrate non ripetitive supera la percentuale del 5% del valore della spesa corrente;
- ❖ accerta il mancato rispetto del limite di spese di cui ai commi 8 e 14 dell'art. 6, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;
- ❖ accerta il mancato rispetto del parametro di deficiarietà

strutturale n. 7, rilevando uno stock complessivo del debito rispetto alle entrate correnti, con un'incidenza pari al 254%;

- ❖ accerta le irregolarità sopra evidenziate nella gestione dell'operazione di finanziamento qualificata come "leasing finanziario per la fornitura e posa in opera di una copertura in legno lamellare e di un impianto fotovoltaico architettonicamente integrato - località San Zenone" e nella contabilizzazione della relativa prima rata;
- ❖ invita l'Amministrazione ad una corretta allocazione delle risorse finanziarie sopra menzionate;
- ❖ invita il Comune di Rossano Veneto ad avviare un serio monitoraggio della situazione finanziaria e a mettere in moto tutti i possibili strumenti per superare le anzidette situazioni di criticità finanziaria.
- ❖ dispone l'invio della presente deliberazione alla Procura Regionale della Corte dei conti, presso la Sezione Giurisdizionale per il Veneto, per gli accertamenti di competenza;

La presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del Direttore della segreteria, al Presidente del Consiglio comunale, al Sindaco nonché all'Organo di revisione dei conti del Comune di Rossano Veneto (VI) per l'adozione dei necessari provvedimenti correttivi.

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 26 marzo 2014.

Il Magistrato relatore
f.to Dott. Francesco Maffei

Il Presidente f.f.
f.to dott.ssa Elena Brandolini

Depositato in Segreteria il 10/04/2014

Il Direttore di Segreteria
f.to dott.ssa Raffaella Brandolese