



Informazioni Amministrative ed Approfondimenti

CONFEDERAZIONE DELLE PROVINCIE E DEI COMUNI DEL NORD

Newsletter

25 giugno 2018

IN QUESTO NUMERO

- ◆ Leasing in costruendo: va contabilizzato come indebitamento se non vi è un rischio di disponibilità in capo al privato.
- ◆ La banca che concede in locazione finanziaria un immobile deve pagare l'IMU già a far data dalla risoluzione per inadempimento del locatario.
- ◆ Contratti d'appalto a prestazione periodica o continuativa: all'appaltatore spetta sempre per legge la revisione dei prezzi anche in presenza di proroghe.

SEDE CENTRALE - Piazzale Risorgimento n. 14 - 24128 Bergamo
Tel. 030/40.35.40 . Fax 035/25.06.82 - C.F. 95100580166
www.conord.org conord@conord.org

Leasing in costruendo: va contabilizzato come indebitamento se non vi è un rischio di disponibilità in capo al privato.

Il Sindaco di un Comune domanda alla Sezione di controllo della Corte dei conti per la Regione Puglia un parere in merito alle modalità di contabilizzazione di un contratto di leasing in costruendo che l'Ente intende concludere per l'ampliamento di una scuola polivalente. In estrema sintesi il contratto, avente durata ventennale, prevederebbe il pagamento di canoni mensili posticipati da parte dell'Amministrazione, opzione di riscatto finale e rischio di realizzazione dell'opera a totale carico dell'operatore privato.

A fronte di tali condizioni, viene chiesto un parere in merito "alla corretta contabilizzazione del leasing in costruendo dell'opera, precisando che le registrazioni delle scritture contabili per il pagamento del canone avverranno al "Titolo Primo Spesa Corrente" ai sensi degli art. 3 e 180 del D.Lgs. n. 50/2016 e s.m.i."

Ciò posto la Sezione ritiene, con la delibera n. 89/2018, che la richiesta di parere così formulata sia ammissibile sul piano oggettivo, in quanto afferente alle modalità di contabilizzazione del contratto di leasing in costruendo, tipologia contrattuale rientrante tra le ipotesi di partenariato pubblico privato contemplate dagli artt. 3 lett. e) e 180 d. lgs 50/2016.

Occorre pertanto comprendere se siffatta operazione configuri un indebitamento ai sensi dell'art 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, che qualifica come tali anche le operazioni di "leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015", e del paragrafo 3.25 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2001).

Quest'ultimo prevede che: a) il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento; b) ai sensi di quanto previsto dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, le operazioni di leasing finanziario costituiscono indebitamento; c) 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; d) il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il c.d. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

La tipologia contrattuale in esame è espressamente disciplinata dal codice dei contratti pubblici sulla base del combinato disposto degli artt. 3 lett. e), 180 e 187 d.lgs 50/2017. Per effetto di siffatto reticolato normativo " la locazione finanziaria per opere di pubblica utilità (leasing in costruendo) cessa di essere un contratto atipico per

divenire uno schema negoziale in forza del quale un soggetto abilitato concede in godimento alla pubblica amministrazione un bene immobile (opera pubblica in costruendo) dietro pagamento, da parte di quest'ultima, di un canone periodico per un determinato numero di anni, al termine dei quali la stessa amministrazione ha il diritto di acquisirne la proprietà, pagando un riscatto di importo predeterminato" (Sezione controllo Lombardia delibera n. 227/2017/PAR).

In merito alla qualificazione dell'operazione come indebitamento ed alle conseguenti modalità di contabilizzazione la Sezione ricorda come sia intervenuta la delibera n.15/SEZAUT/2017/QMIG della Sezione delle Autonomie che, coordinando il disposto dell'art 3, comma 17, l. 350/2003 ed il principio contabile sopra richiamato con la disciplina del nuovo codice dei contratti pubblici (art 180 d.lgs 50/2016, l'art 3 lett e del medesimo codice ed i criteri Eurostat ivi richiamati), ha sancito: "le procedure di realizzazione in partenariato di opere e servizi pubblici sono state sistematizzate nel nuovo codice dei contratti pubblici, per cui l'art. 3, comma 17, l. n. 350/2003 e l'esplicitazione che ne fa il punto 3.25 del principio contabile applicato vanno letti anche in combinato disposto con le disposizioni contenute negli art. 3, co. 1 lett. e) e 180 del predetto codice che hanno codificato, rispettivamente, la causa ed il regolamento negoziale generale delle operazioni di partenariato. In particolare rileva l'art. 180 che, nel

declinare il regolamento negoziale tipico del partenariato in conformità all'art. 3 comma 1 lett. e), statuisce che il trasferimento del rischio in capo all'operatore economico, nel rispetto dell'equilibrio economico del contratto, comporta l'allocazione a quest'ultimo, oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, del rischio di domanda dei servizi resi. I contratti nei quali l'allocazione dei rischi rimane in capo all'operatore economico privato, in coerenza con i principi dettati da Eurostat, non devono essere registrati come debiti."

Pertanto, alla luce dei principi sopra enunciati l'elemento "discriminante per la qualificazione di contratto di PPP non rilevante ai fini dell'indebitamento è l'espressa pattuizione dell'assunzione dei rischi da parte dell'operatore economico. ".

In altre parole, sottolinea la Sezione pugliese, è essenziale che rimanga a carico dell'operatore privato non solo il rischio di costruzione ma anche e soprattutto il rischio di disponibilità o, in caso di attività redditizia verso l'esterno, il rischio di domanda, come definiti dall'art 3 lett b) e lett c) d.lgs 50/2016.

La concreta allocazione dei rischi sopra enunciati, peraltro, non può che dipendere dallo specifico contenuto del regolamento negoziale che costituisce lo strumento attraverso il quale viene manovrata la leva del rischio, spostandola a carico del contraente pubblico o di quello privato e determinando, di conseguenza, la

qualificazione o meno dell'intera operazione come indebitamento.

E' pertanto necessario che "l'amministrazione, previa valutazione della convenienza ed economicità dell'operazione, dimostri rigorosamente che i rischi siano allocati in capo al contraente privato, coerentemente con le indicazioni comunitarie. Ciò dovrà risultare sia negli atti preparatori del contratto, sia in modo chiaro e puntuale nel contratto redatto ai sensi dell'art. 180 del codice. Non è sufficiente, insomma, che un contratto venga nominalmente qualificato come contratto di partenariato pubblico privato, né che vi siano clausole di mero stile ma prive di chiaro contenuto esplicativo dei rischi e della loro allocazione tra le parti per escluderne l'annoverazione tra le fonti di indebitamento, con quello che ne consegue in termini di modalità di contabilizzazione, di computo ai fini del calcolo del tetto del debito massimo ammissibile, di responsabilità per quanti contribuiscano a porre in essere atti negoziali elusivi del limite di indebitamento" (cfr. Sezione delle Autonomie delibera n. 15, cit.).

Ecco che, allora, la Sezione adita – pur premettendo di non potersi spingere fino ad un'analisi della concreta operazione economica posta in essere – sottolinea, tuttavia, come, alla luce dei principi sopra richiamati, non sia sufficiente, ai fini dell'esclusione dell'operazione dall'indebitamento, la semplice assunzione da parte dell'operatore privato del rischio di costruzione, essendo necessario che rimangano a

carico del predetto anche l'altro rischio che connota l'operazione, il rischio di disponibilità o il rischio di domanda che, a ben vedere, nel caso di specie, concernente una locazione finanziaria di un istituto scolastico, potrebbero non sussistere in quanto il Comune difficilmente potrà fare a meno dell'immobile, né vi sarà evidentemente un rischio legato alla cd. domanda dell'utenza.

La banca che concede in locazione finanziaria un immobile deve pagare l'IMU già a far data dalla risoluzione per inadempimento del locatario.

Alla grave crisi economica che ha investito il nostro paese sono seguite, come ci si poteva attendere, sempre maggiori difficoltà per gli Enti Locali ad incassare quanto a loro dovuto dai contribuenti, specialmente in tema di Imposta Municipale Unica.

E' oramai frequente, quindi, imbattersi in casi in cui un istituto bancario, dopo aver concesso in locazione finanziaria un complesso immobiliare ad una società, veda divenire il locatario inadempiente tanto da giungere, addirittura, al fallimento.

In tali ipotesi, sebbene la banca concedente possa repentinamente risolvere il contratto di leasing finanziario, con ogni probabilità il complesso immobiliare non potrà comunque rientrare nell'immediata disponibilità dell'istituto poiché attratto

alla procedura fallimentare della utilizzatrice.

A questo punto, si pone quindi il problema di comprendere quale sia, sul piano tributario, il soggetto passivo dell'Imposta Municipale Unica.

In molti casi i Comuni interessati hanno deciso di procedere emettendo un accertamento nei confronti della banca proprietaria dell'immobile, a cui è seguita l'instaurazione di contenziosi tributari tra cui, da ultimo, quello definito dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con la sentenza n. 1194/2018.

Il Collegio giudicante, nell'andare a confermare la sentenza di primo grado, ricorda come l'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 sia chiaro nello stabilire che i soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario degli immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Per quanto concerne gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto ma, si badi bene, solo finché dura il contratto.

Nel caso specifico, però, il contratto di leasing è stato risolto per inadempimento nel 2013, mediante raccomandata contenente l'azione della clausola risolutiva espressa. Da questa

data il contratto è cessato, quindi, il locatario non è da considerarsi soggetto passivo, perché il locatario è soggetto passivo per l'appunto solo per la durata del contratto.

La mera detenzione non è infatti contemplata dalla norma IMU che, al contrario considera solo il proprietario o il titolare di diritto reale. Quindi, dopo la risoluzione del contratto (cessazione della durata) rimane un detentore abusivo ed un proprietario: la norma non cita il mero detentore, bensì solo il proprietario.

La materiale consegna dell'immobile non è d'altronde un effetto della durata del contratto, bensì della cessazione della durata del contratto. Nel periodo intercorrente fra la risoluzione del contratto di locazione e la riconsegna del bene, è il proprietario che deve versare tale tributo, in quanto il locatario è un detentore senza titolo del bene. A' sensi dell'art. 9 del D.Lgs.n. 23 del 2011, con la risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per la mancata riconsegna da parte dell'ex-utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e, quindi, la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore.

Così stando le cose, l'accertamento operato dal Comune viene ritenuto legittimo.

Contratti d'appalto a prestazione periodica o continuativa: all'appaltatore spetta sempre per legge la revisione dei prezzi anche in presenza di proroghe.

Un operatore economico impugna innanzi al TAR Campania-Napoli il provvedimento a mezzo del quale il Dirigente di un Comune ha riscontrato in termini negativi l'istanza di revisione da questi avanzata del corrispettivo del contratto di appalto del servizio triennale di pulizia intercorrente con l'Ente che, stipulato nel 2008, una volta giunto alla sua naturale scadenza, è stato poi prorogato senza soluzione di continuità – a mezzo di 24 distinti provvedimenti – fino all'ottobre 2015.

Il diniego di revisione del prezzo è stato motivato dall'Ente in quanto “la prosecuzione del servizio, dopo la scadenza originaria, è avvenuta con determinazioni dirigenziali di proroghe trimestrali/mensili, per il periodo dal 03.10.2011 al 31.10.2015, nelle more di una nuova aggiudicazione del servizio, che sono state accettate da CEM senza eccezione alcuna e senza che la stessa CEM abbia mai avanzato, né adombrato, alcuna richiesta revisionale. In tal senso l'ufficio preposto non ha mai provveduto a riconoscere alcun adeguamento/revisione prezzi, ritenendo che il servizio appaltato fosse gestito extra contratto, data la scadenza temporale dello stesso”.

Il Consorzio ricorrente ha così domandato, oltre alla caducazione del

predetto provvedimento, l'accertamento del diritto alla revisione del prezzo ex art. 115 d.lgs n. 163/06, con condanna dell'Amministrazione al pagamento della somma di euro 261.502,54, oltre al risarcimento del danno patrimoniale (nella misura degli interessi moratori) e del danno morale.

Affermata preliminarmente la giurisdizione dell'adito G.A., vertendosi in tema di domanda di revisione del corrispettivo contrattuale proposta nella vigenza del codice del processo amministrativo, il quale ha attribuito alla cognizione di questo giudice le controversie “...relative alla clausola di revisione del prezzo e al relativo provvedimento applicativo nei contratti ad esecuzione continuata o periodica, nell'ipotesi di cui all'articolo 115 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché quelle relative ai provvedimenti applicativi dell'adeguamento dei prezzi ai sensi dell'articolo 133, commi 3 e 4, dello stesso decreto” (art.133 lett. e) n.2 c.p.a.), il TAR Campania accoglie, con la sentenza n. 4169/2018, il ricorso dell'appaltatore.

Ed infatti l'art. 6, comma 4, della legge n. 537/1993, come novellato dall'art. 44 della legge n. 724/1994, aveva previsto che tutti i contratti pubblici ad esecuzione periodica o continuativa dovessero recare una clausola di revisione periodica del prezzo pattuito. Tale disposizione è stata poi recepita nell'art. 115 del d.lgs. n. 163/2006 (Codice dei contratti pubblici 2006) per quanto riguarda gli appalti di servizi o forniture,

a mente del quale, "tutti i contratti ad esecuzione periodica o continuativa relativi a servizi o forniture debbono recare una clausola di revisione periodica del prezzo. La revisione viene operata sulla base di una istruttoria condotta dai dirigenti responsabili dell'acquisizione di beni e servizi sulla base dei dati di cui all'articolo 7, comma 4, lett. c, e comma 5".

Trattasi di norma imperativa, non suscettibile di essere derogata in via pattizia ed integratrice della volontà negoziale difforme, atteso che la sua finalità primaria è quella di salvaguardare l'interesse pubblico a che le prestazioni di beni e servizi alle pubbliche amministrazioni non siano esposte col tempo al rischio di una diminuzione qualitativa a causa dell'eccessiva onerosità sopravvenuta della prestazioni stesse e della conseguente incapacità del fornitore di farvi compiutamente fronte (cfr. Consiglio di Stato, Sez. V, 20 agosto 2008 n. 3994, ma anche TAR Lazio, sez. II quater, sent. 4/9/17 n. 9531, TAR Lazio, sez. II bis, sent. 11/11/16 n.11171).

Orbene, per consolidata giurisprudenza, "presupposto per l'applicazione di tale norma è che vi sia stata mera proroga e non un rinnovo del rapporto contrattuale, consistendo la prima nel solo effetto del differimento del termine finale del rapporto, il quale rimane per il resto regolato dall'atto originario, mentre il secondo scaturisce da una nuova negoziazione con il medesimo soggetto, che può concludersi con l'integrale

conferma delle precedenti condizioni o con la modifica di alcune di esse se non più attuali, essendo in questo caso intervenuti tra le parti atti successivi al contratto originario con cui, attraverso specifiche manifestazioni di volontà, sia stato dato corso tra le parti a distinti, nuovi ed autonomi rapporti giuridici, ancorché di contenuto identico a quello originario, senza avanzare alcuna proposta di modifica del corrispettivo" (Cons. di St., sez. VI, 7.05.2015, n. 2295, richiamato da ultimo, da TAR Sicilia, Catania, sent. 2/5/18 n. 887).

Ecco che risulta quindi dirimente nella fattispecie scrutinare la questione della qualificazione del servizio di pulizia espletato dal Consorzio, nel periodo compreso tra la naturale scadenza contrattuale e l'ottobre 2015, in termini di "proroga" o di affidamento ex novo in via diretta e provvisoria, con una rinegoziazione del rapporto.

Dall'esame degli atti succedutisi nel periodo di cui innanzi il Collegio propende per la loro qualificazione in termini di proroga in quanto:

- è sempre richiamato il contratto originario, con indicazione del termine finale ormai spirato;
- sono richiamate le precedenti proroghe;
- gli affidamenti (tutti mensili/trimestrali) sono frequentemente formalizzati nel corso del mese/trimestre di riferimento;

- si dà conto della imminente indizione della nuova gara per l'affidamento del servizio.

Opina pertanto il Collegio che (anche a voler prescindere dal nomen juris "proroga" adottato dallo stesso Comune) i ripetuti affidamenti del contratto in favore del Consorzio originano tutti dal primo contratto di appalto stipulato nel 2008, di cui intendono – provvisoriamente – differire il termine finale fino alla conclusione della indetta (o indicenda) procedura di selezione; quel che maggiormente rileva, quindi, è che negli atti non c'è traccia di alcuna nuova negoziazione rispetto al contenuto del contratto originario, apparendo – peraltro – le disposte proroghe frutto di una decisione unilaterale dell'Amministrazione, collegata ad esigenze sue proprie, piuttosto che ad un rinnovato esercizio dell'autonomia negoziale dei contraenti.

Emerge, dunque, che gli atti de quibus si pongano nel solco tracciato proprio dal contratto di appalto che, all'art. 5 (presupposta la durata triennale del servizio), prevede la revisione del prezzo ex art. 115 cit. "a partire dal terzo anno di espletamento del servizio".

Per le suesposte ragioni, si palesa illegittimo il diniego di revisione prezzi impugnato, emesso dal Comune in totale spregio della normativa vigente, con conseguente condanna dell'Ente al pagamento di quanto dovuto a titolo di revisione del prezzo previa individuazione del quantum debeatur a seguito di una istruttoria condotta dai

dirigenti responsabili della acquisizione dei beni e servizi secondo le disposizioni di legge.