

Anticipazioni

Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive: natura giuridica e trattamento contabile

di Gennaro Cascone - Dirigente del Servizio Finanziario, Comune di Acerra - Revisore Contabile

L'emanazione dell'undicesimo decreto correttivo della contabilità armonizzata, il D.M. 1° agosto 2019, ha fatto seguito alla risoluzione, in senso negativo rispetto alla sua individuazione come indebitamento, della querelle interpretativa in ordine alla natura giuridica del fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive e ne ha delineato in modo chiaro ed univoco le modalità di contabilizzazione nel bilancio e nel rendiconto.

Dopo essersi brevemente soffermato sulla natura giuridica del fondo, l'autore esamina con piglio pratico ed operativo il trattamento contabile da riservare ad esso ed alle correlate spese di demolizione, nonché le regole da seguire per la corretta codificazione delle entrate e delle spese e gli effetti indotti sugli equilibri.

La natura giuridica

Il Fondo per le demolizioni delle opere abusive, istituito dall'art. 32, comma 12, D.L. n. 269/2003 e disciplinato dal D.M.E.F. 23 luglio 2004, è uno strumento finanziario "rotativo" attraverso il quale la Cassa Depositi e Prestiti concede anticipazioni di risorse ai Comuni, senza interessi, per favorire gli interventi pubblici di demolizione e di ripristino dei luoghi oggetto di abusivismo edilizio, segnatamente a seguito di attività repressive del giudice penale; la disciplina del Fondo è stata poi fornita dalla Cassa Depositi e Prestiti nelle proprie circolari nn. 1254/2004, 1264/2006 e 1279/2010.

In virtù della sua natura giuscontabile di **anticipazione** (di risorse, di cassa, di liquidità), le somme erogate a titolo di Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive vanno restituite a cura del Comune beneficiario entro 60 giorni dal recupero (volontario o coattivo) dei costi dell'intervento demolitorio a carico del soggetto o dei soggetti responsabili degli abusi edilizi e, in ogni caso, qualora tale recupero non possa avvenire, entro 5 anni dall'erogazione, fatta salva la trattenuta a valere sulle spettanze erariali da parte del Ministero dell'interno all'uopo compulsato dalla Cassa Depositi e Prestiti; a

tal fine, quest'ultima acquisisce dai Comuni beneficiari apposita delegazione di pagamento a garanzia della restituzione dell'anticipazione.

In ogni caso, la disciplina prevede che le somme da rimborsare, pur non essendo gravate da oneri finanziari, sono maggiorate della commissione di gestione dello 0,1% dell'importo anticipato in ragione d'anno e, in caso di mancata restituzione nei termini, da interessi di mora allo scoccare dei 5 anni di tempo massimo di rimborso.

La *vexata quaestio* su cui si sono concentrati i dubbi degli operatori, sin dalla sua creazione, è rappresentata dalla sua natura giuridica, ovvero se il Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive rientra o meno tra le forme di indebitamento di cui all'art. 3, comma 17, Legge n. 350/2003.

Preliminarmente, occorre sottolineare che, analizzando attentamente la struttura finanziaria e giuscontabile del Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive si riscontrano forti analogie con le altre tipologie di anticipazioni di cassa e di liquidità (anche a carattere rotativo), ma non si rinviene alcuna somiglianza con nessuna delle forme di finanziamento o di prestito o di mutuo siccome intese nell'accezione del diritto comune, anche perché, a differenza di altri strumenti finanziari (come, ad

esempio, il fondo rotativo presso la Cassa Depositi e Prestiti per la progettazione di opere pubbliche di cui alla Legge n. 549/1995 o taluni fondi rotativi per la progettazione di opere pubbliche istituiti dalle regioni), non può mai finanziare nuove spese e non si trasforma mai in un prestito o in un mutuo in caso di mancata restituzione nei termini di legge.

Nonostante la chiarezza intuitiva di questo assunto preliminare, esso è stato sempre trattato, dalla prevalente interpretazione della magistratura contabile (cfr. *ex multis* Corte dei conti - Sezione di controllo della Campania, deliberazione nn. 1° agosto 2018, n. 100 e 3 aprile 2019, n. 76) e dalle prime visioni della Commissione ARCONET (riunione del 13 aprile 2016), alla stessa stregua dell'indebitamento, con tutte le conseguenze (in termini di vincoli, di limiti e di soggetti fruitori) che ciò comporta.

La svolta interpretativa, improvvisa ma condivisibile, è arrivata con la riunione della Commissione ARCONET del 17 ottobre 2018, in cui, nel rispondere ad un quesito della Cassa Depositi e Prestiti sulla natura di tale Fondo, ovvero se trattasi di anticipazione, piuttosto che di indebitamento, la Commissione, in controtendenza rispetto al proprio passato convincimento e contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte dei conti, si è pronunciata per la prima soluzione, rinviando i necessari approfondimenti all'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali, in quanto "l'elemento fondamentale di discernimento non è l'analisi della struttura finanziaria dell'atto bensì la finalità dell'azione amministrativa" alla base della repressione degli abusi edilizi; infatti, con convincente maestria e con inconfutabili motivazioni, l'atto di indirizzo del 26 ottobre 2018, emanato dall'Osservatorio ai sensi dell'art. 154, comma 2, TUEL, facendo *pendant* alla novella interpretazione della Commissione ARCONET e in via propedeutica alla modifica dei principi contabili recata dall'undicesimo decreto correttivo, ha specificato che: a) il Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive **non è indebitamento**, ma anticipazione senza

interessi (di risorse, di cassa, di liquidità) che non genera disponibilità aggiuntive da utilizzare per nuove spese; ciò comporta che possono accedere all'anticipazione tutti i Comuni, inclusi quelli in dissesto e in pre-dissesto, un tempo esclusi allorché la si riteneva una forma indebitamento;

b) le spese di demolizione di abusi edilizi non sono qualificabili come investimenti ma rappresentano **spese correnti**, a differenza delle demolizioni per attività lecite che, ai sensi dell'art. 3, comma 18, Legge n. 350/2003, sono inquadrabili correttamente al Titolo II delle spese e sono pertanto finanziabili con mutui passivi (1).

Il Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive, quindi, non rientra tra le forme di indebitamento, ma costituisce una mera anticipazione di risorse, ovvero un'agevolazione finanziaria, finalizzata a velocizzare gli interventi demolitori effettuati dai comuni in via surrogatoria rispetto ai responsabili degli abusi edilizi penalmente rilevanti, senza che ciò configuri alcun investimento.

Il trattamento contabile

Alla risoluzione in senso negativo rispetto all'inquadramento come indebitamento (e investimento) della *querelle* sulla natura giuridica del Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive, come sopra analizzata, ha fatto finalmente seguito l'individuazione precipua delle modalità di contabilizzazione delle entrate e delle spese da esso interessate, avvenuta, congiuntamente all'analogo questione giuscontabile delle anticipazioni di liquidità, con il recente **undicesimo D.M. correttivo** del D.Lgs. n. 118/2011 (firmato il 1° agosto 2019 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale 22 agosto 2019, n. 196).

Il chiarimento *tranchant* è contenuto nel novello **punto 3.20-ter**, inserito dal decreto in parola nell'Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 che, per comodità espositiva, si riporta in Tavola 1.

Tavola 1 - Il punto 3.20-ter dell'allegato 4/2

Le anticipazioni di risorse dal fondo per le demolizioni delle opere abusive di cui all'art. 32, comma 12, del D.L. n. 269/2003 sono rimborsate dai Comuni alla CDP S.p.A. entro 60 giorni dall'effettiva riscossione delle somme a carico dei responsabili degli abusi, e, in ogni caso, trascorsi cinque anni dalla data di concessione delle anticipazioni (art. 1, comma 1, del Decreto MEF 23 luglio 2004). Pertanto, l'obbligazione giuridica concernente il rimborso dell'anticipazione, che è a carico dei Comuni, è esigibile nel medesimo esercizio in cui l'anticipazione è erogata. Conseguentemente, l'impegno di spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione è imputato al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione.

(1) Le demolizioni di abusi edilizi su procedimenti giudiziari penalmente rilevanti, in quanto frutto di un'attività surrogatoria svolta dal comune in luogo dei responsabili, sono latrici di una

mera spesa corrente di funzionamento e, non potendo essere "patrimonializzate", non possono passare mai per il Titolo II delle uscite.

L'anticipazione erogata dalla CDP S.p.A., nel presupposto che sia stata già accertata l'entrata nei confronti degli autori degli abusi e impegnata la spesa per l'effettiva demolizione dell'opera abusiva, è registrata come segue:

- a) l'entrata derivante dall'anticipazione da parte della CDP S.p.A. è accertata nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti";
 b) la spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione alla CDP S.p.A. è impegnata nel titolo 4 della spesa con imputazione al medesimo esercizio dell'accertamento di cui alla lettera a);

Considerato il rischio di non riscuotere il credito vantato nei confronti del responsabile dell'abuso, la massima attenzione deve essere dedicata alla quantificazione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante l'entrata accertata nei confronti degli abusi edilizi. Nel rispetto del principio della prudenza, l'entrata accertata nei confronti degli autori dell'abuso edilizio è accantonata in bilancio nel FCDE per un importo pari almeno al 20% destinata a confluire nel risultato di amministrazione. Nel bilancio degli esercizi successivi è accantonata nel FCDE una quota pari almeno al 20% del residuo attivo sino al momento della restituzione totale dell'anticipazione alla CDP.

Sebbene il nuovo punto 3.20-ter del principio contabile, a differenza di quello immediatamente precedente (ovvero il punto 3.20-bis sulle anticipazioni di liquidità), non sia caratterizzato da un grado di dettaglio e di analisi molto spinto, da esso, ragionando secondo un approccio "olistico" e tenendo conto della ormai chiara natura giuridica delle entrate e delle spese da movimentare contabilmente, si possono desumere le seguenti **indicazioni operative** di immediata applicazione, tracciando contestualmente nella Tavola 2 la corrispondente **codifica di bilancio** secondo il vigente piano dei conti finanziario (ex SIOPE):

- le entrate derivanti dall'anticipazione di risorse a titolo di Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive vanno iscritte al TITOLO VI (accensione prestiti) e finanziano le spese per il rimborso delle somme anticipate che vanno iscritte al TITOLO IV (rimborso prestiti);

- le entrate per recupero (volontario o coattivo) dai responsabili dell'abuso edilizio vanno iscritte al TITOLO III (entrate extratributarie) e finanziano le spese per l'intervento demolitorio e le correlate spese tecniche, amministrative e giudiziarie, che vanno iscritte al TITOLO I (spese correnti);

- le altre spese correnti (per commissioni di gestione, interessi moratori, ecc.) vanno iscritte al TITOLO I (spese correnti) e sono finanziate con entrate correnti libere e comunque diverse da quelle derivanti dal recupero;

- l'accantonamento al FCDE del 20% dell'entrata per recupero, richiesto dal novello punto citato, va iscritto nella Missione 20 "Fondi e accantonamenti" del TITOLO I e va finanziato con entrate correnti libere e comunque diverse da quelle derivanti dal recupero.

Tavola 2 - La codifica di bilancio secondo il PCF

LE ENTRATE DA FONDO VANNO ISCRITTE AL TITOLO VI (ACCENSIONE PRESTITI) CODICE PCF: E.6.02.02.02.999 (ANTICIPAZIONI NON ONEROSE DA ALTRI SOGGETTI - N.B.: LA C.D.P VIENE CLASSIFICATA COME IMPRESA)
IL RIMBORSO DEL FONDO VA ISCRITTO AL TITOLO IV (RIMBORSO PRESTITI) CODICE PCF: U.4.02.02.02.999 (CHIUSURA ANTICIPAZIONI NON ONEROSE DA ALTRI SOGGETTI)
LE ENTRATE PER RECUPERO (VOLONTARIO O COATTIVO) DAI RESPONSABILI DELL'ABUSO EDILIZIO VANNO ISCRITTE AL TITOLO III (ENTRATE EXTRATIBUTARIE) CODICE PCF: E.3.05.02.04.002 (INCASSI PER AZIONI DI SURROGA NEI CONFRONTI DEI TERZI)
LE SPESE PER L'INTERVENTO DEMOLITORIO E LE CORRELATE SPESE TECNICHE, AMMINISTRATIVE E GIUDIZIARIE VANNO ISCRITTE AL TITOLO I (SPESE CORRENTI) CODICE PCF: U.1.10.99.99.999 (ALTRE SPESE CORRENTI N.A.C.: NON ALTRIMENTI CLASSIFICABILI)
LE ALTRE SPESE CORRENTI (PER COMMISSIONI DI GESTIONE, INTERESSI MORATORI, ECC.) VANNO ISCRITTE AL TITOLO I (SPESE CORRENTI) CODICE PCF: ONERI FINANZIARI/INTERESSI PASSIVI (USARE CAPITOLI GIA' ESISTENTI - SOLO AL 5° ANNO OVVERO NELL'ANNO DI RESTITUZIONE DELL'ANTICIPAZIONE)
L'ACCANTONAMENTO AL FCDE DEL 20% DELL'ENTRATA PER RECUPERO VA ISCRITTO NELLA MISSIONE 20 "FONDI E ACCANTONAMENTI" DEL TITOLO I CODICE PCF: FCDE PARTE CORRENTE (PER 5 ANNI PER IL 20% ALL'ANNO - USARE STESSO CAPITOLO "FCDE PARTE CORRENTE" GIÀ ACCESO)

Dal nuovo punto del principio contabile e dal ragionamento giuscontabile sviluppato nelle pagine precedenti, si evincono ulteriori considerazioni utili sotto il profilo pratico che inducono a sostenere

che il Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive:

- va iscritto tra i mutui/prestiti, ma non è indebitamento, in quanto costituisce una mera anticipazione

di risorse, al pari delle altre forme di anticipazione di liquidità o di cassa;

- non può finanziare nuove spese, in quanto le entrate e le spese da esso generate si coprono a vicenda, in termini di competenza, nell'anno di erogazione (“**il rimborso dell'anticipazione è imputato al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione**”), secondo la simmetria introdotta dalla novella normativa nel principio di esigibilità;

- produce, in termini di cassa, uno sfasamento temporale tra accensione e rimborso nel caso il cui l'anno di erogazione dei fondi anticipati non corrisponda con quello di restituzione degli stessi, come si vedrà *infra*;

- genera una spesa per il rimborso che va prevista ed impegnata nell'esercizio di previsione, accertamento ed incasso dell'anticipazione, in quanto in esso esigibile, per cui, se non si procede alla restituzione nel medesimo esercizio di riscossione delle provviste monetarie, non si genera mai una reimputazione finanziata con un corrispondente FPV di entrata, bensì un residuo passivo sul Titolo IV (rimborso prestiti) (2).

Per concludere, non ci si può esimere dall'analizzare gli effetti che il Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive ha sugli **equilibri di bilancio e di rendiconto**, sottolineandone la sua assoluta neutralità, mercé il meccanismo di neutralizzazione introdotto dal punto 3.20-bis dell'Allegato 4/2 per le anticipazioni di liquidità e rappresentato dalla valorizzazione, nei prospetti di verifica dei saldi, del rigo “M) Entrate da accensione prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti”, con segno “+” nell'equilibrio di parte corrente e con segno “-” nell'equilibrio di parte capitale.

Del resto, la **neutralità** sugli equilibri in parola dell'anticipazione di risorse a titolo di Fondo rotativo per le demolizioni delle opere abusive e della sua restituzione nei termini di legge è garantita in termini di stanziamento, rispetto agli equilibri di bilancio (grazie all'equivalenza tra previsione di entrata e di spesa), ed in termini di competenza, rispetto agli equilibri di rendiconto (grazie all'equivalenza tra accertamenti e impegni), ma può non sussistere in termini di cassa, qualora la restituzione dell'anticipazione non avvenga nello stesso anno di erogazione dei fondi.

Se dunque il pagamento non avviene nell'anno di incasso, il **principio di esigibilità “simmetrica”**, di cui si diceva sopra, produce in uscita al Titolo IV un residuo passivo, su cui verrà emesso il mandato per il rimborso dell'anticipazione.

Infatti, la restituzione potrebbe in teoria avvenire prima del quinto anno, in caso di recupero a carico dei responsabili avvenuto con successo, ma nella prassi avviene quasi sempre non prima di cinque anni dall'erogazione dei fondi, a causa dell'infruttuosità inveterata del predetto recupero.

Per questo motivo, il meccanismo di **svalutazione** del credito *de quo* è stato posto in un orizzonte temporale massimo di un quinquennio (20% annuo) ed è stato ideato per generare, in caso di mancato recupero (integrale o parziale) degli oneri di demolizione nei cinque anni:

a) uno stralcio dell'entrata a “effetto zero” sul risultato di amministrazione, in quanto bilanciato da un corrispondente FCDE;

b) una copertura totale delle spese di demolizione in termini di cassa, grazie al flusso delle entrate correnti libere che finanziano la formazione del FCDE medesimo, che, come è noto, non produce impegni e pagamenti, ma solo economie di spesa.

(2) Di converso, la spesa (corrente) per l'intervento demolitorio, se non è esigibile in tutto o in parte nell'anno di erogazione dell'anticipazione (in caso, ad esempio, di mancato completamento dell'intervento in parola nell'esercizio medesimo),

essendo finanziata con entrate vincolate (derivanti dal recupero a carico dei responsabili di quello specifico abuso), deve essere reimputata e genera FPV di entrata (corrente).