

Gestione e contabilizzazione delle opere pubbliche negli Enti locali alla luce del 17° decreto correttivo ai principi contabili allegati al decreto legislativo n. 118/2011

04 Settembre 2024

Giuseppe Fiorillo, Clemente Lombardi

Gestione e contabilizzazione delle opere pubbliche negli Enti locali alla luce del 17° decreto correttivo ai principi contabili allegati al decreto legislativo n. 118/2011

***Abstract:** Nella seduta del 17 luglio u.s, la Commissione Arconet ha approvato lo schema di decreto concernente l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011 (in corso di pubblicazione sulla G.U.), inclusa l'armonizzazione con il nuovo Codice degli appalti, di cui al decreto legislativo n. 36/2023.*

Il presente contributo analizza le principali novità dettate dal suddetto decreto, con particolare riferimento alle modifiche riguardanti la contabilizzazione delle opere pubbliche.

Requisiti per l'inserimento nel programma triennale e nell'elenco annuale dei lavori pubblici

L'articolo 21 del D.Lgs. n. 50/2016 prevedeva che gli Enti locali aggiudicatori adottassero il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori, nel rispetto dei documenti programmatori e in coerenza con il bilancio, secondo le norme che disciplinano la programmazione economico-finanziaria degli Enti di cui al decreto legislativo n. 118 del 2011, scorrendo l'annualità **pregressa** e aggiornando i **programmi** precedentemente approvati, sulla base di analisi dei bisogni dell'Ente locale ed in particolare le **opere** da realizzare, individuando le **risorse finanziarie** cui attingere, le **priorità** e le caratteristiche dei medesimi. I lavori pubblici per i quali sia stata avviata la procedura di affidamento, non vengono riproposti nel **programma successivo**, ma possono essere **modificati nel corso dell'anno previa approvazione dell'organo esecutivo**.

Con l'art. 37 del nuovo Codice degli appalti (D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36) la procedura viene sostanzialmente confermata, eccezion fatta per i lavori pubblici e l'acquisizione di beni e servizi, il cui importo si stima pari o superiore alla soglia di cui all'articolo 50, commi 1 e 2, come segue:

- per i lavori pubblici il limite passa da € 100.000,00 a € **150.000,00**;
- per l'acquisizione di beni e servizi il montante lievita da € 40.000,00 a € **140.000,00**

- i lavori di importo pari o superiore alla soglia di rilevanza europea di cui all'articolo 14, comma 1, lettera a), (€ 5.382.000) sono inseriti nell'elenco triennale dopo l'approvazione del documento di fattibilità delle alternative progettuali e nell'elenco annuale dopo l'approvazione del documento di indirizzo della progettazione;

- i lavori di manutenzione ordinaria superiori alla soglia di rilevanza europea di cui all'articolo 14, comma 1, lettera a), (€ 5.382.000) sono inseriti nell'elenco triennale anche in assenza del documento di fattibilità delle alternative progettuali.

Il citato art. 37 prevede che:

“1. Le stazioni appaltanti e gli enti concedenti:

*a) adottano il **programma triennale** dei lavori pubblici e il programma triennale degli acquisti di beni e servizi. I programmi sono approvati nel rispetto dei documenti programmatori e in coerenza con il bilancio e, per gli enti locali, secondo le norme della programmazione economico-finanziaria e i principi contabili;*

*b) approvano l'**elenco annuale** che indica i lavori da avviare nella prima annualità e specifica per ogni opera la fonte di finanziamento, stanziata nello stato di previsione o nel bilancio o comunque disponibile.*

*2. Il programma triennale dei lavori pubblici e i relativi aggiornamenti annuali contengono i **lavori**, compresi quelli complessi e da realizzare tramite concessione o partenariato pubblico-privato, il cui importo si stima **pari o superiore** alla soglia di cui all'articolo 50, comma 1, lettera a). I lavori di importo pari o superiore alla soglia di rilevanza europea di cui all'articolo 14, comma 1, lettera a), sono inseriti **nell'elenco triennale** dopo l'approvazione del documento di fattibilità delle alternative progettuali e nell'elenco annuale dopo l'approvazione del documento di indirizzo della progettazione. I lavori di manutenzione ordinaria superiori alla soglia indicata nel secondo periodo sono inseriti nell'elenco triennale anche in assenza del documento di fattibilità delle alternative progettuali. I lavori, servizi e forniture da realizzare in amministrazione diretta non sono inseriti nella programmazione”.*

Secondo il pluricitato articolo 37, per includere i lavori di importo superiore a € 150.000 e inferiore alla soglia di rilevanza europea di cui all'articolo 14, comma 1, lettera a), (€ 5.382.000) nel programma triennale e nell'elenco annuale dei lavori (tenuto conto che la redazione del documento di fattibilità delle alternative progettuali è obbligatorio solo per i lavori di importo pari o superiore alla soglia europea citata, mentre al di sotto di essa è facoltativo), è sufficiente la sola quantificazione delle risorse finanziarie necessarie stimate da parte del Responsabile unico del progetto (RUP) sulla base del **quadro delle necessità, o quadro esigenziale** o, in alternativa, sulla base della redazione del **documento di indirizzo alla progettazione**.

Mentre per l'inclusione nell'elenco annuale dei lavori di importo superiore ad € 1.000.000 non è previsto, come invece avveniva nel regime precedente di cui all'art. 21 del D. Lgs. n. 50/2016, alcun **obbligo** di redazione del progetto di **fattibilità tecnica ed economica**.

I lavori, servizi e forniture da realizzare in amministrazione diretta non sono inseriti nella programmazione.

La redazione del programma deve essere effettuata quando è presente anche solo una delle seguenti condizioni:

1. *lavori, o loro lotti funzionali, di importo stimato pari o superiore a € 150.000, ai quali potranno eventualmente essere collegati uno o più immobili che verranno posti nella disponibilità dell'operatore economico, o venduti, al fine di finanziare, in tutto o in parte, la realizzazione degli interventi del programma;*

2. *opere incompiute, a prescindere dall'importo, così come definite dall'articolo 1 del decreto ministeriale n. 42/2013, indipendentemente dal loro valore;*
3. *interventi previsti nell'elenco annuale del precedente programma triennale e non riproposti o non avviati.*

I documenti di programmazione per i quali la legge non prevede termini di adozione o approvazione (è il caso del programma dei lavori pubblici e delle forniture) devono essere inseriti nella SeO del DUP.

L'articolo 50 del D. Lgs. 36/2023, infatti, prevede che salvo quanto previsto dagli articoli 62 e 63 del presente decreto, le stazioni appaltanti procedono all'affidamento dei contratti di lavori, servizi e forniture di importo inferiore alle soglie di cui all'art. 14 con le seguenti modalità:

a) affidamento diretto per **lavori di importo inferiore a 150.000 euro**, anche senza consultazione di più operatori economici, assicurando che siano scelti soggetti in possesso di documentate esperienze pregresse idonee all'esecuzione delle prestazioni contrattuali anche individuati tra gli iscritti in elenchi o albi istituiti dalla stazione appaltante;

b) affidamento diretto dei **servizi e forniture**, ivi compresi i servizi di ingegneria e architettura e l'attività di progettazione, di importo **inferiore a 140.000 euro**, anche senza consultazione di più operatori economici, assicurando che siano scelti soggetti in possesso di documentate esperienze pregresse idonee all'esecuzione delle prestazioni contrattuali, anche individuati tra gli iscritti in elenchi o albi istituiti dalla stazione appaltante;

c) procedura negoziata senza bando, previa consultazione di almeno cinque operatori economici, ove esistenti, individuati in base a indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, per i lavori di importo **pari o superiore a 150.000 euro e inferiore a 1 milione di euro**;

d) procedura negoziata senza bando, previa consultazione di almeno dieci operatori economici, ove esistenti, individuati in base a indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, per lavori di importo **pari o superiore a 1 milione di euro** e fino alle soglie di cui all'art. 14, salva la possibilità di ricorrere alle procedure di scelta del contraente di cui alla Parte IV del presente Libro; e) procedura negoziata senza bando, previa consultazione di almeno cinque operatori economici, ove esistenti, individuati in base ad indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, per l'affidamento di servizi e forniture, ivi compresi i servizi di ingegneria e architettura e l'attività di progettazione, di importo **pari o superiore a 140.000 euro** e fino alle soglie di cui all'art. 14.

La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità al programma triennale dei lavori pubblici e ai suoi aggiornamenti annuali predisposti secondo le disposizioni normative vigenti, che sono ricompresi nella SeO del DUP. Con riferimento ai lavori da realizzare tramite forme di partenariato pubblico-privato, il programma triennale dei lavori pubblici dà atto dell'adozione del programma triennale delle esigenze pubbliche.

??????? La registrazione contabile delle spese per la realizzazione di lavori pubblici

Come noto, l'articolo 41 del D. Lgs. n. 36/2023 ha ridotto da tre a due i livelli di progettazione in materia di lavori pubblici, ovvero:

1) *il progetto di fattibilità tecnico-economica;*

2) *il progetto esecutivo*", sopprimendo l'oramai superflua fase intermedia della progettazione definitiva.

Prima dell'avvio dei due livelli di progettazione, è necessario acquisire i seguenti elaborati:

1. *quadro delle necessità, o quadro esigenziale;*

2. *documento di fattibilità delle alternative progettuali (DOCFAP);*
3. *documento di indirizzo alla progettazione (DIP).*

Il documento di cui al punto **sub a)** tratteggia le necessità e i fabbisogni dell'Amministrazione e indicante gli obiettivi programmati. In pratica trattasi di un atto amministrativo interno di carattere ricognitivo non avente natura provvedimenti, non avendo valenza esterna, predisposto dal Responsabile Unico del Progetto (solitamente presentato sotto forma di relazione descrittivo-analitica), indirizzata all'esecutivo e al Direttore Generale, negli Enti ove questa figura sia presente e non richiede alcuna approvazione, essendo redatto dallo stesso organo che individua i bisogni e il correlato "*financial need*" e indica gli obiettivi da perseguire.

Segue il Documento di Fattibilità delle Alternative Progettuali (**DOCFAP**) che è redatto nel rispetto degli obiettivi di cui alla lettera **sub a)** ed è propedeutico alla redazione del Documento di indirizzo alla progettazione (DIP).

La redazione di detto atto, previsto dall'art. 2, comma 4 dell'Allegato I.7, è obbligatorio per lavori di importo superiore alla soglia europea (€ 5.382.000); per importi compresi tra 150.000 euro e 5.382.000 euro, il committente può (facoltà) richiedere la redazione del DOCFAP, che sarà redatto sulla base delle osservazioni formulate dal Responsabile unico del progetto (RUP), tenuto conto delle caratteristiche e della struttura dell'intervento programmato.

Il DOCFAP identifica ed esamina diverse opzioni progettuali possibili e, sulla scorta del confronto congiunto tra le varie ipotesi vagliate, propone la soluzione più favorevole per l'Amministrazione, ovvero quella che presenta il miglior coefficiente tra costi e benefici per la collettività e per l'ambiente, in relazione agli specifici bisogni da soddisfare e ai servizi da fornire.

Contrariamente a quanto avviene per il "*quadro delle necessità, o quadro esigenziale*" che, come detto, non è soggetto ad approvazione, il DOCFAP è sottoposto ad approvazione del committente (delibera di Giunta).

L'ultimo atto preliminare da redigere prima dell'inizio della progettazione nei due livelli in cui è suddivisa, è il Documento di Indirizzo alla Progettazione (**DIP**), la cui compilazione è di competenza del Responsabile Unico del Progetto (RUP) che avviene in armonia con il *quadro delle necessità o quadro esigenziale* e con la soluzione individuata nel DOCFAP, qualora approntato.

In generale detto documento fornisce all'Amministrazione notizie utili, come lo stato dei luoghi, le finalità da raggiungere, i requisiti tecnico-economici di cui l'opera deve essere in possesso, i tempi complessivi entro i quali realizzare la progettazione, le modalità di realizzazione dell'investimento, il metodo di scelta dell'operatore economico e i criteri di aggiudicazione.

Il DIP è elaborato e approvato (anche per questo documento si richiede l'adozione di un atto di Giunta) prima dell'affidamento del progetto di fattibilità tecnica ed economica, sia in caso di progettazione interna, che di progettazione esterna alla stazione appaltante; in quest'ultimo caso, il DIP dovrà essere parte della documentazione di gara per l'affidamento del contratto pubblico di servizi, in quanto costituisce parte integrante del "*capitolato per pianificazione della progettazione*".

La bozza di decreto concernente l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118/2011, predisposta nella seduta del 17 luglio u.s. dalla Commissione Arconet (organismo avente il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali), e di cui si attende la pubblicazione sulla G.U., prevede la soppressione dei paragrafi **5.3.12** e **5.3.13**, che trattano, rispettivamente, la registrazione contabile delle spese per il livello **minimo di progettazione** (pari o superiore a 100.000 euro) richiesto per l'inserimento di un intervento nel **programma triennale** dei lavori pubblici e nell'elenco annuale, e le **spese di progettazione** riguardanti lavori di valore stimato inferiore a 100.000 euro, considerato che il nuovo Codice degli appalti non prevede più questi livelli di progettazione.

Infatti, il paragrafo **5.4.8**, e relativa nota, *“La formazione del FPV per la spese concernenti il livello minimo di progettazione”* e la relativa nota *“Per procedura formalmente attivata si intende:*

1. *la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;*
2. *la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 70, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall'articolo 75 del d.lgs. 50 del 2016.;*
3. *la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50”, sono eliminati.*

Mentre il **paragrafo 5.3.14** è stato interamente **riscritto**: l'attuale formulazione prevede che i lavori pubblici da realizzare in **amministrazione diretta** (art. 1, lettera a) dell'articolo 50 il cui importo è inferiore a 150.000 euro), sono iscritti in bilancio senza che sia richiesto il previo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici.

Le spese dei lavori da realizzare, incluse quelle riguardanti la **progettazione interna**, sono registrate in bilancio imputandole al Titolo I o al Titolo II della spesa, secondo la natura economica delle stesse, individuata sulla base del titolo giuridico, la cui capitalizzazione non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria, essendo sufficiente la sola registrazione scritturale nel sistema contabile economico-patrimoniale tenuto dall'Ente.

Il quadro normativo per i lavori pubblici, di importo **pari o superiore alla soglia di 150.000 euro**, inclusi quindi nel programma triennale dei lavori pubblici, resta, dunque, immutato.

I lavori di importo **inferiore** alla soglia di cui all'articolo 50, comma 1, lettera a), del D. Lgs. n. 36/2023 (150.000 euro), da realizzare mediante **affidamenti a terzi**, sono iscritti nel **titolo II della spesa** del bilancio di previsione senza che sia richiesto il previo **inserimento** nel programma triennale dei lavori pubblici.

L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, di importo **pari o superiore alla soglia di 150.000 euro**, consente l'iscrizione nel titolo II della spesa del bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare attraverso l'affidamento a terzi, nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata.

Ciò consente di affermare che siamo in presenza di **spese d'investimento** e che, inoltre, la procedura di affidamento non è quella dell'amministrazione diretta (conosciuta anche come *“lavori in economia”*), bensì dell'affidamento a terzi (**esterno**).

Diversamente all'abrogato **punto 5.3.12** che disponeva la capitalizzazione delle sole spese riguardanti il livello minimo di progettazione, la nuova formulazione del **punto 5.3.14**. consente la **capitalizzazione** della spesa **complessiva** per la realizzazione dei lavori pubblici da realizzare in amministrazione diretta (**compresa la progettazione interna**).

Anche se non richiesto dalla normativa, è opportuno che il Responsabile del servizio finanziario, nell'ipotesi in cui l'opera venisse finanziata, emetta una **reversale** ed un **mandato** sul tesoriere comunale, a chiusura dell'accertamento dell'entrata al titolo III e l'impegno di spesa del titolo II, per la progettazione già pagata.

L'operazione permette di:

1. **chiudere** contabilmente l'accertamento della entrata al titolo III stornando la spesa, a suo tempo imputata tra le spese correnti, relativo al costo della progettazione già sostenuto;
2. **rilevare ex novo** la spesa al titolo II, attraverso un impegno sullo stesso capitolo dell'opera relativo al costo dell'intera opera, ivi comprese le spese per progettazione interna.

Con le suddette operazioni contabili, l'Amministrazione **riacquista** il possesso delle risorse di parte corrente originariamente destinate al finanziamento dell'opera.

In un momento storico come quello attuale in cui gli Enti locali si trovano in uno stato di perenne "**crisi finanziaria o monetaria**", risulta conveniente la procedura che permetta il **riacquisto** di risorse di entrate corrente che hanno sovvenzionato spese d'investimento, allo scopo di finanziare **altra/nuova spesa corrente**.

Se non venisse posto in atto questo espediente scritturale, si avrebbe una ridotta disponibilità di risorse di parte **corrente** già impegnate e/o erogate di **importo pari** al finanziamento complessivo dell'opera, che non possono essere recuperate e che "*potenzialmente*" potrebbero alimentare nuova spesa corrente.

Le spese per la progettazione riguardante i lavori realizzati attraverso **affidamenti esterni** sono imputate agli stanziamenti previsti per le singole procedure di affidamento dei lavori, sia nel caso di progettazione **interna** che di progettazione **esterna**, in attuazione dell'art. 45, comma 1, del D. Lgs. n. 36/2023, che prevede "*Gli oneri relativi alle attività tecniche indicate nell'allegato I.10 sono a carico degli stanziamenti previsti per le singole procedure di affidamento di lavori, servizi e forniture negli stati di previsione della spesa o nei bilanci delle stazioni appaltanti e degli enti concedenti.*".

La spesa riguardante la progettazione effettuata prima dell'inserimento nel bilancio dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce è registrata con il codice U.2.02.03.05.001 "*Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti*" assegnato secondo il piano dei conti integrato previsto dall'allegato 6 al presente decreto.

Condizione indefettibile affinché la spesa di progettazione possa essere contabilizzata tra gli **investimenti**, è quella per cui i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche (DUP, DEFR o altri documenti di programmazione), indicano in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata, prevedendone altresì le necessarie forme di finanziamento.

Fermo restando che gli stipendi del personale dell'ente incaricato della programmazione e della progettazione sono classificati tra le spese di personale (**spesa corrente**).

In questo modo la spesa relativa all'opera pubblica figurerà in bilancio al **netto** delle spese di progettazione preliminare (progetto di fattibilità tecnico-economica) già impegnate e liquidate: la **capitalizzazione** delle spese di progettazione è possibile solo se riferita a investimenti corrispondenti.

Si evidenzia che per “**spese capitalizzate**” si intendono quelle spese sostenute dall’Ente nel corso di un esercizio finanziario che non vengono considerate all’interno del conto economico in quanto non esauriscono la loro utilità nell’esercizio in cui sono sostenute, avendo carattere pluriennale e, come tali, iscritte nell’attivo patrimoniale.

Nella evenienza in cui la copertura delle spese per la realizzazione di lavori pubblici imputate al titolo II del bilancio risulti costituita da **entrate esigibili** nello stesso esercizio in cui sono **esigibili le spese correlate**, nel bilancio di previsione gli stanziamenti di entrata e di spesa sono iscritti separatamente con imputazione ai singoli esercizi di esigibilità.

Viceversa, nelle ipotesi in cui la copertura di tali spese risulti costituita da entrate accertate anticipatamente rispetto all’esigibilità delle corrispondenti spese, nel bilancio di previsione è iscritto il fondo pluriennale vincolato destinato al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate.

Gli stanziamenti sono totalmente **prenotati** al momento dell’avvio del procedimento di spesa individuato dalla decisione di contrarre di cui all’articolo 17, comma 1, del D. Lgs. n. 36/2023 e, per gli enti locali, di cui all’art. 192 del Tuel, e sono via via impegnati a seguito della stipula dei contratti concernenti le fasi di progettazione o la realizzazione dell’intervento. Nei casi in cui l’avvio del procedimento di spesa comporta direttamente il perfezionamento dell’obbligazione giuridica, ad esempio nei casi di affidamento diretto di cui all’art. 50, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 36 del 2023, gli stanziamenti di spesa sono **immediatamente impegnati** sulla base della decisione di contrarre, o atto equivalente di cui all’art. 17, comma 2, del D. Lgs. n. 36/ del 31 marzo 2023 e, per gli enti locali, di cui all’art. 192 del Tuel 267/2000.

Nei casi di esecuzione anticipata di cui all’art. 17, comma 8, del D. Lgs. n. 36/2023, l’impegno è registrato a seguito dell’aggiudicazione.

I principi contabili riguardanti la registrazione contabile dei lavori pubblici si applicano anche alle ipotesi di ricorso a una centrale di committenza o a soggetti aggregatori qualificati, con le seguenti precisazioni:

a) la firma della convenzione o dell’accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza per l’aggiudicazione di appalti, la stipula e l’esecuzione di contratti per conto di un’altra amministrazione o ente determinano la formazione di obbligazioni giuridiche tra le parti, a seguito delle quali l’amministrazione o ente destinatario dell’opera registra gli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza e gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente e prenota le spese riguardanti la realizzazione dell’opera;

b) a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento dell’opera da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili, l’amministrazione o ente destinatario dell’opera può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio;

c) a seguito della stipula del contratto di appalto da parte della centrale di committenza per conto dell’amministrazione o ente destinatario della stessa sono registrati gli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria. Nel caso di accordi quadro, gli impegni sono registrati in occasione della stipula dei singoli contratti attuativi dell’accordo con imputazione agli esercizi in cui la spesa è esigibile.

Tuttavia, anche un’opera pubblica inserita sia nella SeO del DUP che nel bilancio di previsione, può prevedere entrate (contributi/finanziamenti) corrispondenti alla spesa non del tutto sicure: in questi casi si suggerisce di imputare anche la spesa per il progetto di fattibilità tecnico-economica e il progetto esecutivo **in spesa corrente**.

Di norma le **spese di progettazione** la cui correlata entrata sia inattendibile, sono finanziate da **entrate correnti** (non cicliche), come entrate in c/capitale senza vincolo di destinazione, proventi derivanti da permessi di costruire, avanzo di amministrazione libero.

Qualora non fosse possibile reperire **fonti di finanziamento**, oppure presentassero elementi di **incertezza** circa la loro attendibilità, **per la realizzazione di** opere pubbliche da inserire, nel DUP o altro documento di programmazione, prima, e successivamente da riportare nel **bilancio di previsione**, in via cautelativa si suggerisce di imputare anche le spese di progettazione esecutiva tra le spese correnti, finanziate da entrate correnti.

È **inopportuno** quindi prevedere, per soli fini di coerenza degli atti di programmazione, nel bilancio di previsione modalità di finanziamento di opere pubbliche del secondo e terzo anno del programma triennale quando le stesse hanno **scarsa probabilità di concretizzarsi**.

È prassi ricorrente degli Enti locali ritenere che un'opera pubblica, una volta inserita nel programma delle opere pubbliche, venga conseguentemente inserita nel bilancio di previsione avente una sua fonte di finanziamento.

Se l'Amministrazione ha necessità di inserire l'opera pubblica nel programma triennale al solo fine di ottenere un contributo/finanziamento (**c.d. candidatura del progetto**), senza possibilità di finanziare altrimenti l'opera, può rappresentare l'intervento nel programma triennale senza iscriverlo in bilancio. Ad avvenuta approvazione della progettazione di fattibilità tecnico-economica, l'opera verrà inserita nel **programma triennale** delle opere pubbliche con stanziamento nel bilancio di previsione della relativa spesa e specificazione della **fonte di finanziamento**.

Di conseguenza, mentre le spese di progettazione esecutiva trovano copertura all'interno del **quadro tecnico-economico** dell'intervento (ma non sempre è così: si pensi all'ipotesi in cui un'Amministrazione abbia necessità di munirsi di un **progetto esecutivo**, richiesto a pena di esclusione per partecipare ad un bando/avviso per ottenere un **contributo/finanziamento**, successivamente non concesso) ed hanno una distinta ed autonoma fonte di finanziamento, quelle relative alla progettazione di fattibilità tecnico-economica sono finanziate con entrate correnti, che potranno essere **"capitalizzate"**, ovvero iscritte nell'attivo patrimoniale solo ad avvenuta concessione del contributo/finanziamento dell'opera.

In quest'ultima evenienza, le spese di progettazione **esecutiva**, richiesta per **presentare un progetto** nell'ambito di avvisi/bandi, potranno, in questi casi, essere imputate al titolo II del bilancio di previsione (**capitalizzate**).

In ogni caso, gli stipendi del personale dell'ente incaricato della programmazione e della progettazione sono classificati tra le spese di personale (**spesa corrente**).

E' opportuno evidenziare che la SeO del Documento Unico di Programmazione, come già detto, dovrà indicare le **risorse finanziarie** per la realizzazione dell'opera specificando anche la **fonte di finanziamento**, ai fini della successiva iscrizione in bilancio e nell'elenco annuale, fornisce all'Ente locale **indicazioni** importanti per avviare l'iter programmatorio e progettuale.

Infine il decreto revisiona la gestione contabile degli interventi per gli **asili nido**, introducendo un programma specifico per raccogliere dati contabili analitici e migliorare la compilazione del questionario sui fabbisogni standard.

L'aggiornamento agli **schemi di bilancio** si applicherà a decorrere dal bilancio di previsione 2026-2028; mentre le modifiche apportate allo **schema di rendiconto** si applicheranno a partire dal **rendiconto 2026**, salvo le lettere c) – valevole solo per le regioni - e d) – valevole solo per gli enti locali - che avranno decorrenza dal **rendiconto 2025**.

???????La conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate

La formulazione ex novo del **paragrafo 5.4.9**, salvo qualche aggiustamento normativo, sostanzialmente ricalca il testo originario prevedendo che alla fine dell'esercizio le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per la realizzazione degli investimenti di importo pari o superiore a quello previsto per l'affidamento diretto dei contratti sotto soglia (€ 150.000 per lavori; € 140.000 per servizi e forniture), sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:

Condizioni obbligatorie

- a) *sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento;*
- b) *l'intervento cui il fondo pluriennale si riferisce risulti inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici.*

Condizione aggiuntiva alternativa (almeno una)

- c) *le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale dei lavori pubblici, sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale;*
- d) *in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento del progetto di fattibilità tecnica ed economica. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.*

Negli esercizi successivi all'aggiudicazione, la conservazione del fondo pluriennale vincolato è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera. Pertanto, dopo l'aggiudicazione delle procedure di affidamento del progetto di fattibilità tecnica ed economica, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato riguardanti l'intero stanziamento continuano ad essere interamente conservate:

- nel corso degli esercizi in cui gli impegni registrati a seguito della stipula dei contratti riguardanti il progetto di fattibilità tecnica ed economica o il progetto esecutivo sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente. In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato;

- nell'esercizio in cui è stato verificato il progetto di fattibilità tecnica ed economica o il progetto esecutivo destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento;

- nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento della progettazione esecutiva;

- nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata.

e) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, sono state formalmente attivate le procedure di affidamento.

Nel rendiconto dell'esercizio in cui non risulta realizzata l'attività attesa nell'esercizio concluso secondo lo sviluppo procedimentale previsto, in conformità ai criteri di continuità sopra indicati, le risorse accertate ma **non ancora impegnate** cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nel **risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato** in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Queste opere possono essere iscritte nel **titolo II** della spesa del bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare attraverso l'affidamento a terzi, nel rispetto del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, ed è possibile l'attivazione del Fondo Pluriennale Vincolato relativo all'intero quadro economico dell'opera solo se sono state formalmente attivate le procedure di affidamento del progetto di fattibilità tecnica ed economica, ovvero:

1. la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;
2. la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 81, commi 2 e 3, del D. Lgs. n. 36 del 2023, cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall'articolo 89 del medesimo D. Lgs. n. 36 del 2023.;
3. la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall'articolo 76 del D. Lgs. n. 36/2023.

La funzione del Fondo Pluriennale Vincolato (art. 165, co. 7, lett. a) e co. 8, lett. b, del Tuel) si esplica pienamente in ordine agli investimenti che normalmente rappresentano spese che si protraggono per più anni, a fronte delle quali corre l'obbligo di reperire fonti di finanziamento certe e/o già disponibili.

Con la nuova stesura del **paragrafo 5.4.9** viene confermato anche il ruolo del FPV che produce effetti economici di indubbia rilevanza se si considera che esso rappresenta lo strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatoria, costituendo un **saldo finanziario** che incide sulla quantificazione e sulla costituzione del risultato di amministrazione. Inoltre, ha anche lo scopo di assicurare la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso e nasce dalla necessità di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata rendendo palese la distanza temporale che intercorre tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Di regola il fondo è alimentato dall'accertamento di **entrate di competenza** finanziaria di un dato esercizio finanziario, deputate a fronteggiare **spese impegnate nel medesimo esercizio** in cui l'accertamento è stato effettuato, ma addebitate negli esercizi successivi: per verificare la corretta determinazione del fondo, dunque, risulta di evidente importanza disporre dei "**cronoprogrammi**" che regoleranno le spese di investimento.

Fanno eccezioni, in base al **punto 5.4.9.**, proprio i lavori pubblici, a condizione che le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale delle opere pubbliche sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità: *per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica di aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale.*

L'elenco fornito è indicativo e non esaustivo: si ritiene **ammissibile** ogni altro tipo di spesa (escluse quelle tecniche), purché collegate all'opera da realizzare (ad esempio, depositi cauzionali, spese per bolli, spese per registrazione contratti preliminari, ecc.) imprescindibile per l'esecuzione dei lavori della ditta esecutrice.

Tale disciplina si applica al di sopra del limite per l'affidamento diretto, che il nuovo codice ha innalzato da 40.000 euro a 150.000 euro.

Non sembra, pertanto, più possibile conservare e, quindi, riportare nel bilancio il fondo pluriennale vincolato per tutte le opere di importo inferiore a 150.000 euro per le quali non risultino sussistere obbligazioni giuridicamente perfezionate per l'intero quadro economico.

Modifica dei principi contabili che si dimostra ancora più giustificata nel momento in cui si tiene conto, relativamente agli appalti di lavori pubblici, che la costituzione e conservazione dell'intero FPV determinato in sede di rendiconto diventa possibile anche in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, per il finanziamento di spese non ancora impegnate, a condizione che siano, però, rispettate le condizioni indicate all'inizio di questo paragrafo sottraendole, così, al finanziamento del quadro economico di spesa programmato, esonerando l'Ente locale dal defatigante quanto laborioso compito di attivare, ex novo, i processi di pianificazione/programmazione delle opere pubbliche non realizzate.

Nei casi in cui la copertura delle spese per la realizzazione di lavori pubblici imputate al titolo II del bilancio risulti costituita da entrate esigibili nel medesimo esercizio in cui sono esigibili le spese correlate, nel bilancio di previsione gli stanziamenti di entrata e di spesa sono iscritti distintamente con imputazione ai singoli esercizi di esigibilità.

Nei casi in cui la copertura di tali spese risulti costituita da entrate esigibili anticipatamente rispetto all'esigibilità delle spese correlate, nel bilancio di previsione è iscritto il fondo pluriennale vincolato di spesa.

Gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa individuato dalla decisione di contrarre di cui all'articolo 17, comma 1, del D. Lgs. n. 36/2023 e, per gli enti locali, di cui all'art. 192 del Tuel, e sono via via impegnati a seguito della stipula dei contratti concernenti le fasi di progettazione o la realizzazione dell'intervento. Nei casi in cui l'avvio del procedimento di spesa comporta direttamente il perfezionamento dell'obbligazione giuridica, ad esempio nei casi di affidamento diretto di cui all'art. 50, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 36 del 2023, gli stanziamenti di spesa sono immediatamente impegnati sulla base della decisione di contrarre, o atto equivalente di cui all'art. 17, comma 2, del D. Lgs. n. 36/ del 31 marzo 2023 e, per gli enti locali, di cui all'art. 192 del Tuel 267/2000. Nei casi di esecuzione anticipata di cui all'art. 17, comma 8, del D. Lgs. n. 36/2023, l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione.

I principi contabili riguardanti la registrazione contabile dei lavori pubblici si applicano anche alle ipotesi di ricorso a una centrale di committenza o a soggetti aggregatori qualificati, con le seguenti precisazioni:

a) la firma della convenzione o dell'accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza per l'aggiudicazione di appalti, la stipula e l'esecuzione di contratti per conto di un'altra amministrazione o ente determinano la formazione di obbligazioni giuridiche tra le parti, a seguito delle quali l'amministrazione o ente destinatario dell'opera registra gli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza e gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente e prenota le spese riguardanti la realizzazione dell'opera;

b) a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento dell'opera da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili, l'amministrazione o ente destinatario dell'opera può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio;

c) a seguito della stipula del contratto di appalto da parte della centrale di committenza per conto dell'amministrazione o ente destinatario della stessa sono registrati gli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria. Nel caso di accordi quadro, gli impegni sono registrati in occasione della stipula dei singoli contratti attuativi dell'accordo con imputazione agli esercizi in cui la spesa è esigibile.

Ribassi d'asta e mantenimento del Fondo Pluriennale Vincolato

Ai ribassi d'asta è stata portata solo qualche lieve modifica. Nello specifico, la nota al **paragrafo 5.4.10** viene eliminata e dopo le parole "A seguito della stipula del contratto di appalto" sono inserite le seguenti "e nei casi di esecuzione anticipata di cui all'articolo 17, comma 8, del D. Lgs. n. 36/2023, nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione".

Quindi, al fine di consentire la completa realizzazione di opere pubbliche, il citato principio dispone che, a **seguito della stipula del contratto di appalto**, e nei casi di esecuzione anticipata di cui all'articolo 17, comma 8, del D. Lgs. n. 36/2023, nei quali l'impegno è registrato a seguito di **aggiudicazione definitiva** della gara, le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, continuano ad essere **finanziate dal fondo pluriennale vincolato**.

Al contrario, gli eventuali ribassi di asta costituiscono **economie** di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento, salvo l'ipotesi in cui entro il **31 dicembre del secondo esercizio successivo** a quello di sottoscrizione del contratto (sostitutivo dell'aggiudicazione definitiva della gara) intervenga **formale rideterminazione del quadro economico progettuale** dell'opera da parte del Responsabile Unico del Progetto (RUP), che incrementa le spese del quadro economico dell'opera finanziandole con le economie registrate in sede di stipula del contratto e l'Ente rispetti i vincoli di bilancio definiti dalla legge n. 243/2012.

In tale ultima evenienza, infatti, le risorse derivanti da ribasso d'asta vengono trattenuti all'interno del **quadro economico** di spesa, a disposizione del RUP, fino a **conclusione** dei lavori o fino allo svincolo delle risorse da parte del predetto organo.

Quando l'opera è completata, conclude il paragrafo 5.4.10., o prima in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese, previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate, costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione, in sintonia con la natura dei finanziamenti.

Ciò significa che dette spese, una volta confluite nel risultato contabile di amministrazione vincolato, destinato ad investimenti o libero a seconda della fonte di finanziamento, accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso, possono essere **nuovamente impegnate** per la realizzazione di altro investimento; mentre la **devoluzione** delle somme per una diversa opera non può essere effettuata nel **medesimo esercizio**, ma possono essere destinate al miglioramento funzionale dell'opera, nel rispetto della legislazione vigente e delle specifiche tecnico-economiche dell'opera.

Riflessioni conclusive

Come si è visto nel corso della trattazione, la Commissione Arconet ha recepito le novità introdotte dal nuovo codice dei contratti, approvato con decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, proponendo uno **schema di decreto** (precisamente il 17°, il cui testo è in corso di pubblicazione sulla G.U.) riguardante l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, con particolare riferimento alla contabilizzazione dei lavori pubblici e connesse spese di progettazione.

Di rilievo è l'abrogazione dei **paragrafi 5.3.12 e 5.3.13** che regolano, rispettivamente, la registrazione contabile delle spese per il livello minimo di progettazione richiesto per l'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale, e la registrazione contabile delle spese di progettazione riguardanti lavori di valore stimato inferiore a 100.000 euro, dal momento che questi livelli di progettazione non sono previsti dal nuovo codice.

Il **punto 5.3.14**: *“Registrazione contabile delle spese per gli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale”* è sostituito con: **“La registrazione contabile delle spese per la realizzazione di lavori pubblici”**; mentre il punto 5.4.9: *“La conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate”* è sostituito con: **“La conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate”**.

Due le novità: la prima prevede che i lavori realizzati in amministrazione diretta siano contabilizzati in bilancio senza necessità di un'iscrizione preliminare nei programmi triennali, e che le spese per la realizzazione di lavori pubblici, comprese quelle riguardanti la progettazione interna, sono registrate in bilancio imputandole al Titolo I o al Titolo II della spesa, secondo la natura economica delle stesse.

La seconda è l'aver introdotto, in aggiunta alla stipula dei contratti, che nei casi di **esecuzione anticipata** di cui all'art. 17, comma 8, del D. Lgs. n. 36/2023, l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione.

Bibliografia

1. A. Guiducci – P. Ruffini “L’armonizzazione contabile e il nuovo sistema di bilancio degli enti locali” – Azienditalia - I Corsi 2014
2. I. Cavallini, in “Manuale di contabilità armonizzata” - Wolters Kluwer – 2014
3. L’equilibrio del fondo pluriennale vincolato dopo la legge n. 145/2018 e il decreto ministeriale MEF 1° marzo 2019 – Finanza e tributi locali / 5_2019
4. P. Leoncino – La contabilizzazione delle opere pubbliche - Azienditalia 6/2019
5. D. Ghiandoni – E. Masini – La contabilizzazione delle spese di progettazione e il fondo pluriennale vincolato per le opere pubbliche - Azienditalia 8-9/2019
6. P. Ruffini – A. Guiducci – Il ciclo di gestione delle opere pubbliche degli enti locali – Finanza e tributi locali / 11_2020

TAG: *opere pubbliche, enti locali, decreto legislativo 118/2011, codice degli appalti*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.