



LA CONTABILIZZAZIONE DEI PROGETTI FINANZIATI DAL PNRR

Parte 2: la gestione della spesa

Il Focus si propone di offrire al lettore una rilettura delle modalità di rappresentazione contabile delle varie disposizioni contabili previste sia nei principi contabili per la gestione dei progetti finanziati da fondi europei a cui i fondi del PNRR sono comunque riconducibili, sia nelle varie disposizioni intervenute in questi ultimi mesi, di natura semplificativa, finalizzate ad accelerare i processi di spesa degli enti. In questa seconda parte, da leggere di concerto con quella precedente pubblicata nella rivista del mese di maggio, vengono analizzate le procedure di spesa.

SOMMARIO

1. Impegno di spesa.....	2
1.1 Impegno di spesa corrente	3
1.2 Impegno di spesa per investimenti.....	5
1.2.1 La progettazione	5
1.2.2 La realizzazione di un intervento.....	6
1.2.3 La gestione degli stanziamenti di entrata e di spesa del singolo lavoro.....	8
2. La rendicontazione.....	9
2.1 La rendicontazione periodica annuale.....	10
2.1.1 Conservazione dei residui	10
2.1.2 Gestione ribassi d'asta ed economie	13
2.2 La rendicontazione finale.....	13

Nel numero precedente della rivista, nell'apposito focus 5 abbiamo analizzato le principali disposizioni riguardanti l'attivazione di un intervento del PNRR e le modalità di registrazione delle entrate. In questo FOCUS ci dedicheremo alla registrazione contabile delle spese.

1. Impegno di spesa

La gestione dei capitoli di spesa riportanti previsioni riguardanti il PNRR non presenta modalità diverse da quanto previsto dal principio contabile 4/2.

Escludendo l'ipotesi di entrate a rimborso forfettario (lump sum) nel caso più frequente e cioè quello del **contributo a rendicontazione**, l'ente provvederà a gestire le fasi di spesa nel rispetto dei punti 5.2, nel caso di spesa corrente, e 5.3, nel caso di spesa per investimenti.

Analizziamo separatamente la registrazione delle spese, sia di parte corrente sia di investimento.



Per quanto riguarda, in particolare, i "Contributi a rendicontazione", costituiti dai trasferimenti erogati annualmente a favore di un'amministrazione sulla base della rendicontazione delle spese sostenute, e di una precedente formale deliberazione/determinazione dell'ente erogante di voler finanziare la spesa "a rendicontazione", l'accertamento è imputato secondo le seguenti modalità, definite distintamente per i trasferimenti erogati tra amministrazioni pubbliche, che adottano il principio della competenza finanziaria potenziato, e per i trasferimenti erogati da soggetti che non adottano tale principio: in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, l'amministrazione beneficiaria del contributo accerta l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La delibera con cui un ente decide di erogare contributi "a rendicontazione" a favore di altri enti, per la realizzazione di determinate spese, costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, anche se condizionata alla realizzazione della spesa, a seguito della quale:

- l'ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera, con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario (cronoprogramma). L'individuazione degli esercizi, cui imputare la spesa per trasferimenti, è effettuata sulla base dei programmi presentati dagli enti finanziati per ottenere il contributo;
- l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni.

Nel corso della gestione, l'attuazione della spesa potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto. Di tali eventuali differenze, l'Ente beneficiario provvede a dare tempestiva comunicazione all'Ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il programma o cronoprogramma della spesa. A seguito di tali aggiornamenti, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

Nel caso di trasferimenti erogati "a rendicontazione" da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.

1.1 Impegno di spesa corrente

Come già accennato, alcuni bandi del PNRR finanziano anche interventi riconducibili a spesa corrente.

È opportuno subito precisare che anche in tal caso detta spesa è riconducibile ad un Progetto di investimento pubblico e, dunque, va comunque tracciata con il CUP.

Tra questi i bandi:

- sugli Ambiti Sociali Territoriali;
- sugli Asili nido e scuole di infanzia (la quota corrente è assicurata dai finanziamenti del Fondo di solidarietà comunale);
- sulle proposte di intervento per Servizi e Infrastrutture Sociali di comunità da finanziare nell'ambito del PNRR SNAI;
- su quelli della Transizione al digitale.

Per quanto riguarda le modalità di contabilizzazione non sussistono particolari difficoltà.

Al verificarsi delle condizioni di esigibilità della spesa (secondo le ordinarie procedure) la somma potrà essere impegnata.

Nel caso in cui le procedure di individuazione del terzo contraente non fossero concluse entro la fine dell'esercizio (a fronte di una entrata comunque accertata in forza della semplificazione prevista per l'accertamento dell'entrata), al termine dell'esercizio si verrebbe a determinare una **“economia vincolata”** quale parte vincolata del risultato d'amministrazione dell'ente.

Una volta confluiti nell'avanzo d'amministrazione vincolato dette somme potranno essere reiscritte nel bilancio dell'esercizio successivo nel rispetto del cronoprogramma di spesa, anche nel caso di enti che chiudano in disavanzo o non presentino un saldo tale da dare copertura alla reiscrizione delle economie del PNRR ai sensi dell'art. 15 c. 3 del D. L. 77/2021.



3. Gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del PNRR e del PNC che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Una situazione del tutto particolare è quella oggetto di un apposito intervento legislativo con l'articolo 27, comma 2 quinquies, del D.L. 152/2021, come modificato in occasione della legge di conversione.

La norma inserita nel corso della conversione in legge del decreto autorizza, **a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del PNRR**, la proposizione, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento, di **variazioni compensative**, in termini di competenza e di cassa, tra gli stanziamenti previsti - nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie - per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali.



“2-quinquies. Nell'ambito delle finalità di cui al comma 2-bis, con riguardo all'esigenza di rafforzare i servizi digitali anche in conformità al Piano nazionale di ripresa e resilienza, nonché, al fine di assicurare la trasformazione digitale dei servizi della pubblica amministrazione in coerenza con gli obiettivi e i tempi previsti dalla linea di intervento M1C1-riforma 1.3 del medesimo Piano, garantendo l'efficacia e l'efficienza dei processi di spesa nella fornitura di servizi digitali, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2,

della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché la Commissione nazionale per le società e la borsa, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del predetto Piano nazionale di ripresa e resilienza, possono proporre, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento dei bilanci stessi, variazioni compensative, in termini di competenza e di cassa, tra gli stanziamenti previsti, nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie, per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali. La vigilanza sulla corretta applicazione del presente comma da parte delle amministrazioni centrali dello Stato è assicurata dagli uffici centrali del bilancio. Per le amministrazioni pubbliche diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato, i collegi di revisione dei conti e i collegi sindacali presso gli enti e organismi pubblici vigilano sulla corretta applicazione del presente comma, nell'ambito dei compiti loro attribuiti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123.”

Dalla lettura della norma sopra riportata si vede come essa interviene legiferando in merito alla programmazione della spesa (con flessibilità nelle variazioni) e non sulla gestione (impegni) e sembrerebbe voler risolvere il tema dell'incremento del tetto delle spese correnti nella fase di *passaggio al cloud di software gestionali degli enti locali*.

In realtà, a parere di chi scrive, la norma non fornisce alcuna deroga utile ad evitare l'imputazione delle nuove spese legate al cosiddetto "passaggio al cloud" nelle spese correnti.

Se, infatti, il problema che si voleva risolvere era quello di evitare di imputare alle spese correnti i nuovi servizi di gestione del cloud che vengono a sostituirsi alle spese infrastrutturali dei server e reti che andranno dismesse, la norma nulla innova in quanto, la corretta imputazione di una qualsiasi spesa è verificata dal responsabile dei servizi finanziari dell'ente locale in sede di impegno di spesa: in tale fase la spesa prevista per il passaggio al cloud, dovrà essere imputata al corretto capitolo di parte corrente riferibile a detta spesa, così come catalogata dal piano dei conti di cui all'allegato 6 del D.Lgs. 118/2011.

In particolare, estraendo da detto allegato le spese correnti riconducibili a servizi ed investimenti si rileva facilmente come le nuove spese di gestione del cloud sono certamente più facilmente riconducibili a spese del titolo 1 anziché a spese del titolo 2.

Si riporta in allegato un estratto di dette voci.

SPESE CORRENTI (titolo 1)

U	IV	Servizi informatici e di telecomunicazioni	U.1.03.02.19.000
U	V	Gestione e manutenzione applicazioni	U.1.03.02.19.001
U	V	Assistenza all'utente e formazione	U.1.03.02.19.002
U	V	Servizi per l'interoperabilità e la cooperazione	U.1.03.02.19.003
U	V	Servizi di rete per trasmissione dati e VoIP e relativa manutenzione	U.1.03.02.19.004
U	V	Servizi per i sistemi e relativa manutenzione	U.1.03.02.19.005
U	V	Servizi di sicurezza	U.1.03.02.19.006
U	V	Servizi di gestione documentale	U.1.03.02.19.007
U	V	Servizi di monitoraggio della qualità dei servizi	U.1.03.02.19.008
U	V	Servizi per le postazioni di lavoro e relativa manutenzione	U.1.03.02.19.009
U	V	Servizi di consulenza e prestazioni professionali ICT	U.1.03.02.19.010
U	V	Processi trasversali alle classi di servizio	U.1.03.02.19.011
U	V	Altri servizi informatici e di telecomunicazioni n.a.c.	U.1.03.02.19.999

Allo stesso modo per la spesa d'investimento (TITOLO 2) le possibili voci rintracciate sono:

U	IV	Hardware	U.2.02.01.07.000
U	V	Server	U.2.02.01.07.001
U	V	Postazioni di lavoro	U.2.02.01.07.002
U	V	Periferiche	U.2.02.01.07.003
U	V	Apparati di telecomunicazione	U.2.02.01.07.004
U	V	Tablet e dispositivi di telefonia fissa e mobile	U.2.02.01.07.005
U	V	Hardware n.a.c.	U.2.02.01.07.999

Sul punto si deve segnalare anche la FAQ 49 ARCONET dove si precisa che *“Le spese per l’acquisto di servizi infrastrutturali Cloud sono classificate tra le spese per l’informatica nel titolo 1 della spesa. A titolo esemplificativo si riportano di seguito le voci di parte corrente della spesa per informatica che possono essere ricondotte all’acquisto di servizi cloud infrastrutturali previste nel modulo finanziario del piano dei conti integrato di cui all’allegato 6 al D.Lgs. n. 118 del 2011. I servizi di assistenza e di consulenza rientrano nella spesa di servizi cloud infrastrutturali.”*

La chiosa finale della FAQ *“I servizi di assistenza e di consulenza rientrano nella spesa di servizi cloud infrastrutturali”* ribadisce la necessità di andare a considerare detta spesa tra quelle di parte corrente.

1.2 Impegno di spesa per investimenti

Conclusa l’analisi delle contabilizzazioni delle spese correnti riferibili al PNRR, soffermiamoci ad analizzare le ipotesi di spesa per investimenti, distinguendo per essa le fasi

- della progettazione;
- realizzazione;
- e collaudo dell’opera.

1.2.1 La progettazione

Con riferimento a detta fase il legislatore definisce distinte procedure contabili per:

- lavori di importo superiore a 100 mila euro
- lavori di importo inferiore a 100 mila euro.

L’ordinamento contabile vigente, prima dell’entrata in vigore di semplificazioni per il PNRR, con riferimento alla spesa d’investimento, al punto 5.3 individuava, ed ancora individua, per le opere oggetto di iscrizione nel programma triennale dei lavori pubblici (*opere di importo superiore o uguale a 100 mila euro*) l’obbligo di attivare una separata e preventiva programmazione che precede di un anno la previsione in bilancio dell’opera.

Per detta tipologia di lavori il legislatore nel decreto 1° marzo 2019 introduceva, nel principio contabile 4/2, a seguire il paragrafo 5.3.11, un nuovo paragrafo 5.3.12 in cui precisava che *“La spesa riguardante il livello minimo di progettazione, richiesto ai fini dell’inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, è registrata nel bilancio di previsione **prima dello stanziamento** riguardante l’opera cui la progettazione si riferisce.”*

Ne consegue che lo stanziamento relativo alla progettazione minimale, necessaria per l’inserimento di un’opera nel programma triennale, doveva trovare una sua autonoma evidenza, distinta dallo stanziamento del capitolo dell’opera correlata e dunque l’iscrizione in bilancio poteva avvenire solo nell’esercizio successivo a quello in cui si era proceduto ad

approvare il programma triennale dei lavori pubblici (riferito al nuovo triennio) e dopo che si era proceduto a impegnare e definire la progettazione minima richiesta.

Nel caso di opere di importo inferiore a 100 mila euro, invece, il legislatore prevedeva una differente modalità di contabilizzazione. In assenza di alcuna disposizione che ne preveda una approvazione preventiva all'interno degli strumenti di progettazione, l'opera e le relative spese (tra cui anche quelle di progettazione) potevano essere incluse direttamente nel bilancio, in appositi stanziamenti con riferimento alle missioni e programmi di riferimento, senza dunque dover distinguere la progettazione di livello minimo da quelle successive.

Nell'ambito di un percorso di accelerazione della realizzazione delle opere previste nel PNRR, l'articolo 6 bis del D.L. 152/2021 prevede, per promuovere la massima partecipazione ai bandi, che **le procedure di affidamento dell'attività di progettazione richiesta dai predetti bandi possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione**, di cui all'articolo 21 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.



D.L. 1542/2021

Art. 6-bis. Disposizioni in materia di progettazione delle opere pubbliche

1. Al fine di promuovere la massima partecipazione ai bandi per l'assegnazione delle risorse del Piano nazionale di ripresa e resilienza o del Piano nazionale per gli investimenti complementari destinate alla realizzazione di opere pubbliche, le procedure di affidamento dell'attività di progettazione richiesta dai predetti bandi possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione di cui all'articolo 21 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

1.2.2 La realizzazione di un intervento

Per quanto riguarda **la fase realizzativa di un investimento** occorre richiamare, anche in questo caso, alcune disposizioni normative utili al fine di ridurre i tempi attuativi.

Si segnala, infatti, che in caso di mancata previsione di un'opera riconducibile ad un finanziamento PNRR, nel programma triennale dei lavori pubblici, questa può comunque essere realizzata, ai sensi dell'articolo 5, comma 11, del D.M. 14/2018 che ha approvato i modelli di programmazione triennale.

L'articolo richiamato, infatti, prevede che un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere comunque realizzato, se finanziato da un autonomo piano finanziario che non faccia ricorso a risorse già previste tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco.



D.M. 14/2018

Art. 5. Modalità di redazione, approvazione, aggiornamento e modifica del programma triennale dei lavori pubblici e del relativo elenco annuale. Obblighi informativi e di pubblicità

11. Un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere realizzato quando sia reso necessario da eventi imprevedibili o calamitosi o da sopravvenute disposizioni di legge o regolamentari. Un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere altresì realizzato sulla base di un autonomo piano finanziario che non utilizzi risorse già previste tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco, avviando le procedure di aggiornamento della programmazione.

Applicando detta disposizione già presente nel nostro ordinamento, il Rup può avviare una gara per l'opera non inserita nel programma iniziando contestualmente l'iter per l'aggiornamento del piano, che potrà avvenire anche successivamente, con apposita deliberazione del Consiglio *da effettuare comunque nell'esercizio*.

Inoltre sempre nella stessa ottica semplificativa, si ricorda l'articolo 52, comma 1, lettera a), punto 4, del D.L. 31 maggio 2021 n. 77 con cui viene prorogato a tutto l'esercizio 2023 l'articolo 1, comma 4, del D.L. 32/2019, che consente ai soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la progettazione, **la possibilità di avviare le relative procedure di affidamento, anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione.**



D.L. 32/2019

Art. 1

4. Per gli anni dal 2019 al 2023 i soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la progettazione possono avviare le relative procedure di affidamento anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione. Le opere la cui progettazione è stata realizzata ai sensi del periodo precedente sono considerate prioritariamente ai fini dell'assegnazione dei finanziamenti per la loro realizzazione.

5. I soggetti attuatori di opere sono autorizzati ad avviare le procedure di affidamento della progettazione o dell'esecuzione dei lavori nelle more dell'erogazione delle risorse assegnate agli stessi e finalizzate all'opera con provvedimento legislativo o amministrativo.

Per quanto riguarda, invece, l'appalto integrato, con riferimento alle opere finanziate con ricorso a somme del PNRR/PNC, il comma 5, dell'articolo 48, del D.L. 77/21 prevede l'affidamento *"di progettazione ed esecuzione dei relativi lavori anche sulla base del progetto di fattibilità tecnica ed economica" (PFTE)*.

Per quanto riguarda gli **aspetti contabili** trattandosi, come già chiarito, di contributi a rendicontazione, e fermo restando quanto già precisato con riferimento ad eventuali anticipi, l'ente dovrà procedere:

- a. sulla base del cronoprogramma di spesa: all'impegno sui capitoli dell'esercizio e di quelli successivi prevedendo, anche contestualmente, l'accertamento della corrispondente entrata in ciascun esercizio;
- b. in caso di modifiche del cronoprogramma di spesa: ad operare esclusivamente, con variazioni di esigibilità di entrate e di spesa, mantenendo comunque la correlazione di importi tra le somme impegnate e le corrispondenti somme accertate che misurano la rendicontazione effettuata;
- c. in caso di acconti: si procederà esclusivamente con variazioni di esigibilità di entrate, ed alla attivazione dell'eventuale FPV, mantenendo il cronoprogramma di spesa inalterato.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 44, del D.L. 66/2014, i trasferimenti tra pubbliche amministrazioni devono essere erogati:

- entro 60 giorni dalla definizione delle condizioni per l'erogazione;
- ovvero entro 60 giorni dalla comunicazione alla PA beneficiaria della relativa spettanza.



D.L. 66/2014

Art. 44. *Tempi di erogazione dei trasferimenti fra pubbliche amministrazioni*

1. Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, i trasferimenti fra amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con esclusione delle risorse destinate al

finanziamento del Servizio sanitario nazionale e delle risorse spettanti alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano in applicazione dei rispettivi ordinamenti finanziari, sono erogati entro sessanta giorni dalla definizione delle condizioni per l'erogazione ovvero entro sessanta giorni dalla comunicazione al beneficiario della spettanza dell'erogazione stessa. Per i trasferimenti per i quali le condizioni per la erogazione sono stabilite a regime, il termine di sessanta giorni decorre dalla definizione dei provvedimenti autorizzativi necessari per lo svolgimento dell'attività ordinaria.

1.2.3 La gestione degli stanziamenti di entrata e di spesa del singolo lavoro

Al pari di qualsiasi altro procedimento amministrativo, che comporta una spesa, anche nel caso del PNRR, per ciascuna voce del quadro economico si deve procedere alla prenotazione della spesa nelle scritture contabili dell'esercizio.

Poiché le voci del quadro economico non presentano tutte la stessa esigibilità, tanto che sono anche distribuite su esercizi successivi, il procedimento contabile da porre in essere prevede che, a seguito della stipula¹ dei contratti per la realizzazione dell'intervento si proceda:

- ad una “prenotazione” di tutti gli stanziamenti previsti all'avvio delle procedure di spesa. A differenza di quanto accade per la spesa corrente, però, per le voci del quadro economico di un'opera è possibile mantenere dette prenotazioni “sorrette” contabilmente dal FPV, in deroga agli ordinari principi per le gare indette e non concluse al termine dell'esercizio;
- ad una trasformazione delle prenotazioni in impegno, di volta in volta, al perfezionarsi delle obbligazioni giuridiche.

È importante ribadire il ruolo essenziale, con riferimento alle spese delle gare formalmente indette e del quadro economico dell'opera, della “prenotazione della spesa”.

Infatti, in assenza di detta operazione contabile, non sarebbe possibile, al termine dell'esercizio, determinare e/o costituire il fondo pluriennale vincolato per l'assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.



Tra le spese soggette a detta procedura in quanto ricomprese nel quadro economico del progetto sono da considerare anche quelle di progettazione riguardante i livelli successivi a quello minimo.

Le modalità di contabilizzazione richiamate trovano riscontro ed attuazione anche nel caso in cui il lavoro sia affidato ad una centrale di committenza o ad altri soggetti aggregatori qualificati.

Il principio contabile, modificato dal Decreto 1° marzo 2019, però, riporta alcune precisazioni di seguito indicate:

- a) con la firma della convenzione o dell'accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza² si determinano le condizioni per la formazione di una o più obbligazioni giuridiche tra le parti.

A seguito di esse l'amministrazione o ente destinatario dell'opera dovrà procedere:

- 1) alla registrazione degli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza e gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente;
- 2) alla prenotazione delle spese riguardanti la realizzazione dell'opera.

¹ Costituisce eccezione al procedimento descritto il caso di esecuzione anticipata di cui all'art. 32, comma 13, del D.Lgs. n. 50 del 2016, nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione.

² Per l'aggiudicazione di appalti, la stipula e l'esecuzione di contratti per conto di un'altra amministrazione o ente.

- b) L'amministrazione o ente destinatario dell'opera può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio solo a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento dell'opera da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili.
- c) L'amministrazione, o ente destinatario dell'opera, può procedere alla registrazione degli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria, solo a seguito della stipula del contratto di appalto da parte della centrale di committenza.

2. La rendicontazione

Un ultimo aspetto da considerare nella gestione delle opere del PNRR riguarda la verifica finale annuale e quella definitiva dopo il collaudo dell'opera.

Al termine di ciascun esercizio sarà necessario verificare lo stato d'avanzamento dei lavori, non solo ai fini dei target del PNRR, ma anche ai fini del rispetto delle procedure contabili previste dal D.Lgs. 118/2011.

Le modifiche al principio contabile 4.2 di cui al D.M. 1° agosto 2019, con riferimento alla realizzazione di un'opera pubblica se, da un lato, introduce norme finalizzate a accelerare i processi realizzativi con possibilità di mantenere le "prenotazioni di spesa" per le gare in corso, così come visto nei paragrafi che precedono, dall'altro interviene sulle modalità di contabilizzazione del Fondo Pluriennale Vincolato e sulla sua conservazione al termine di ciascun esercizio.



Per una corretta contabilizzazione del FPV è necessario analizzare il punto 5.4 del principio contabile 4/2 che, a seguito del decreto 1° marzo 2019 prevede nuovi punti tra cui il punto 5.4.8 relativo alla determinazione del Fondo delle spese di progettazione del livello minimo e il punto successivo relativo alle altre spese del quadro economico del lavoro da realizzare.

Il principio distingue due separate fattispecie:

- la formazione del FPV per le spese concernenti il livello minimo di progettazione;
- la formazione del FPV per altre spese non impegnate.

Nei paragrafi che seguono ci soffermeremo sul mantenimento del FPV in caso di spese non impegnate, ma prenotate, in quanto ricomprese nel quadro economico.

A tal fine si ricorda che il paragrafo 5.4.9 del principio contabile 4/2 disciplina la costituzione e conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese relative ad un'opera non ancora impegnate.



Il legislatore, anche in questo caso, si sofferma sui lavori pubblici di cui all'art. 3 comma 1 lettera II), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del D.Lgs. n. 50 del 2016, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia (si tratta di quelli di importo inferiore a 40.000 euro, mediante affidamento diretto anche senza previa consultazione di due o più operatori economici o per i lavori in amministrazione diretta).



Art. 3 comma 1 del D.Lgs. 50/2016

... omissis ...

- l) «appalti pubblici di lavori», i contratti stipulati per iscritto tra una o più stazioni appaltanti e uno o più operatori economici aventi per oggetto:
- 1) l'esecuzione di lavori relativi a una delle attività di cui all'allegato I;
 - 2) l'esecuzione, oppure la progettazione esecutiva e l'esecuzione di un'opera.

2.1 La rendicontazione periodica annuale

La rendicontazione annuale consiste nella verifica fisica e contabile dello stato di avanzamento del lavoro.

Tralasciando gli aspetti relativi alla comunicazione dei dati contabili-target al sistema REGIS (di cui diremo in un prossimo FOCUS), in questo contesto ci interessa approfondire la rappresentazione contabile dell'opera.

Al termine di ciascun esercizio in occasione del riaccertamento dei residui e della costruzione del rendiconto occorrerà verificare se le scritture contabili a competenza e residui sono conformi ai principi di contabilità armonizzati e quindi procedere alle eventuali rettifiche.

2.1.1 Conservazione dei residui

In occasione del riaccertamento ordinario dei residui i servizi dell'ente dovranno procedere a due principali controlli con riferimento alle spese d'investimento:

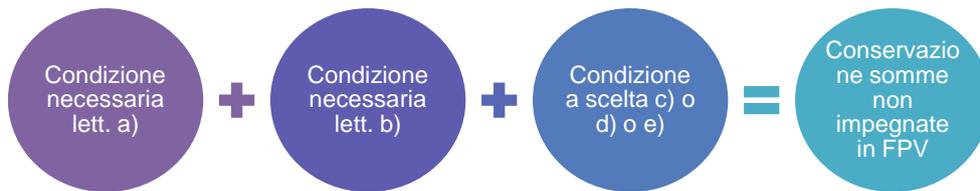
- a) verificare le dinamiche di esigibilità e, dunque, il cronoprogramma futura di spesa, procedendo, qualora ve ne fosse bisogno, ad una variazione di esigibilità delle voci di spesa e corrispondentemente di entrata;
- b) verificare, per quanto riguarda le spese prenotate, se sussistono le condizioni previste dal principio contabile 4/2 per poter conservare, a residuo, le somme prenotate attraverso la costituzione o conservazione del FPV.

Poiché l'ipotesi a) non presenta particolari difficoltà operative consistendo in una semplice operazione di traslazione degli impegni ed accertamenti negli esercizi successivi, dedichiamoci direttamente a richiamare le disposizioni riguardanti le verifiche di cui al punto b).

A riguardo si ricorda che **le risorse del lavoro pubblico non impegnate al termine di ciascun esercizio e ricomprese nel quadro economico dell'opera, sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato, determinato in sede di rendiconto, a condizione che siano verificate:**

- le due condizioni specifiche riportate di seguito con le lettere a) e b);
- e una di quelle di cui alle lettere c), d) ed e).

In altri termini, per evitare che determinate somme del quadro economico confluiscono in Avanzo vincolato e debbano essere riscritte, con un rallentamento dei tempi realizzativi di un'opera, il legislatore, già prima del PNRR, aveva previsto specifiche disposizioni che dessero maggior continuità ai procedimenti amministrativi riguardanti le opere pubbliche.



Le **condizioni necessarie ma non sufficienti** per poter accantonare le somme del quadro economico non impegnate nel FPV sono:

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



Tale condizione non riguarda gli appalti pubblici di lavori di valore compreso tra 40.000 e 100.000 euro.

A fianco alle due condizioni sopra riportate **dovrà essere verificata una delle seguenti tre condizioni:**

- c) **devono essere state impegnate, anche parzialmente, tra tutte le spese del quadro economico quelle riferibili a:**
 - 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,
 - per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale.



Si noti come le voci richiamate dal legislatore si riferiscono ad attività preliminari che comunque evidenziano una volontà dell'ente di voler realizzare l'opera.

- d) In assenza di impegni di cui alla lettera c), la seconda condizione alternativa è costituita dalla **verifica dell'attivazione formale delle procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al livello minimo** (ci si riferisce alla progettazione definitiva ed esecutiva).

Si tratta però di una condizione oggetto di verifica nell'esercizio successivo. Infatti,

- se al termine dell'anno successivo non si è conclusa la procedura con l'aggiudicazione definitiva:
 - 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;

- il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.
- se, invece, è intervenuta l’aggiudicazione dei livelli successivi, al fine di assicurare continuità al processo realizzativo ed in assenza di impegni di spesa di altre voci del quadro economico riportate nel punto c) in precedenza analizzato, *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 livello di progettazione successivo al minimo, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato, riguardanti l’intero stanziamento, continuano ad essere interamente conservate:
- se gli impegni registrati, riguardanti i livelli di progettazione successivi al minimo, **sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente.** In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato.
- In ogni caso, la somma potrà essere conservata con riferimento al solo esercizio:
- in cui è stato validato il progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente il livello di progettazione successivo o l’esecuzione dell’intervento;
 - in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi;
 - in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata, ecc.



Il mancato rispetto delle condizioni di cui al punto d) in precedenza riepilogate comporta:

- lo svincolo delle risorse accertate ma non ancora impegnate cui il fondo pluriennale si riferisce ed il loro riconfluire nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell’intervento in c/capitale;
- la riduzione del fondo pluriennale di pari importo.

e) L’ultima condizione da verificare in alternativa a quella di cui al punto c) o al punto d) è la **verifica, entro l’esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l’esecuzione dell’intervento, della formale attivazione delle procedure di affidamento,** comprese quelle previste dall’articolo 59, commi 1 e 1-bis del codice.



Art. 59. Scelta delle procedure e oggetto del contratto

1. Nell’aggiudicazione di appalti pubblici, le stazioni appaltanti utilizzano le procedure aperte o ristrette, previa pubblicazione di un bando o avviso di indizione di gara. Esse possono altresì utilizzare il partenariato per l’innovazione quando sussistono i presupposti previsti dall’articolo 65, la procedura competitiva con negoziazione e il dialogo competitivo quando sussistono i presupposti previsti dal comma 2 e la procedura negoziata senza previa pubblicazione di un bando di gara quando sussistono i presupposti previsti dall’articolo 63. Fatto salvo quanto previsto al comma 1-bis, gli appalti relativi ai lavori sono affidati, ponendo a base di gara il progetto esecutivo, il cui contenuto, come definito dall’articolo 23, comma 8, garantisce la rispondenza dell’opera ai requisiti di qualità predeterminati e il rispetto dei tempi e dei costi previsti. È vietato il ricorso all’affidamento congiunto della progettazione e dell’esecuzione di lavori ad esclusione dei casi di affidamento a contraente generale, finanza di progetto, affidamento in concessione, partenariato pubblico privato, contratto di disponibilità, locazione

finanziaria, nonché delle opere di urbanizzazione a scomuto di cui all'articolo 1, comma 2, lettera e). Si applica l'articolo 216, comma 4-bis.

1-bis. Le stazioni appaltanti possono ricorrere all'affidamento della progettazione esecutiva e dell'esecuzione di lavori sulla base del progetto definitivo dell'amministrazione aggiudicatrice nei casi in cui l'elemento tecnologico o innovativo delle opere oggetto dell'appalto sia nettamente prevalente rispetto all'importo complessivo dei lavori.



In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure entro l'esercizio successivo,

- le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale;
- con contestuale riduzione di pari importo del fondo pluriennale.

2.1.2 Gestione ribassi d'asta ed economie

Il principio contabile 4/2 fornisce specifiche indicazioni anche per quanto riguarda ribassi d'asta ed economie.

In particolare il punto 5.4.10 disciplina la **gestione dei ribassi d'asta** e delle **economie** che si generano nel corso della gestione del contratto d'opera ed in fase finale, prevedendo che in occasione di ciascun rendiconto, l'ente deve verificare il rispetto di alcune condizioni al fine di poter conservare l'impegno di spesa in particolare nel caso in cui questo sia anche sorretto da finanziamento costituito da FPV.

A tal fine prevede che:

- **le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ma non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato;**
- mentre gli **eventuali ribassi d'asta**:
 - sono considerati **economie di bilancio**;
 - e confluiscono nel risultato di amministrazione (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento), se l'ente non provvede, con un provvedimento formale, ad una revisione e rideterminazione del quadro economico progettuale, entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto.



La revisione e rideterminazione del quadro economico si deve ottenere incrementando le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate a seguito della stipula del contratto.

Naturalmente il rifinanziamento di altre voci del quadro economico è possibile solo in corso di realizzazione.

2.2 La rendicontazione finale

Infine, al termine del lavoro e, cioè, quando l'opera è completata, o anche prima, nel caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto,

- le spese previste nel quadro economico dell'opera;
- che **non risultano impegnate costituiscono economie di bilancio**;
- e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti mantenendo cioè il **vincolo a fondi PNRR**.