



School of Government

Master Universitario di II livello in
Amministrazione e governo del territorio (MAGO)

Tesi in
Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali -
Scienza delle finanze e diritto finanziario

Il ruolo della progettazione nella efficace attuazione degli investimenti degli enti locali. Il contributo del principio contabile applicato di cui al d.lgs. 118 del 2011 alla realizzazione degli interventi del PNRR.

Relatore:

Ch.mo Prof.

Francesco Delfino

Candidato:

dott. Vito Antonio Bonanno

matr. SG03719

Anno accademico 2020/2021

Sommario

1. La nozione di spesa di investimento alla luce della giurisprudenza costituzionale e contabile.....	1
2. Gli investimenti degli enti locali nella recente legislazione. L’impatto del PNRR.	8
3. La contabilizzazione della spesa di investimento nel principio contabile applicato.....	25
3.1 Il Fondo pluriennale vincolato come strumento di programmazione e controllo della spesa di investimento.....	31
3.2 Le speciali regole contabili per l’attuazione PNRR.....	41
4. La progettazione nel ciclo tecnico e finanziario di realizzazione dell’opera pubblica. Il contributo del principio contabile nel monitoraggio dei tempi di attuazione degli investimenti.....	46
4.1 Il necessario raccordo tra pianificazione e progettazione.	56
4.2 La posizione della Corte dei conti	59
4.3 Il regime derogatorio per l’attuazione del PNRR.	61
Conclusioni	65
Bibliografia essenziale	69

1. La nozione di spesa di investimento alla luce della giurisprudenza costituzionale e contabile.

Una delle nozioni basilari della *finanza pubblica*, disciplina che studia l'attività finanziaria svolta dalle amministrazioni pubbliche per la produzione di beni e l'erogazione di servizi a favore della collettività, è costituita dalla differenza tra spese correnti e spese in conto capitale, distinzione che rileva anche nella *contabilità pubblica*, materia che comprende il complesso di norme che regolano le attività di acquisizione, impiego e controllo delle risorse pubbliche¹. Costituiscono spese correnti quelle destinate alla produzione e al funzionamento dei servizi e degli apparati pubblici e alla redistribuzione dei redditi a fini non immediatamente produttivi (ne sono esempio, oltre gli stipendi del personale e le pensioni, gli acquisti di beni e servizi e l'erogazione di sussidi). A fronte di tali spese, definite dalla contabilità aziendalistica *operanting expense* (Opex), esistono le *capital expenditure* (Capex), cioè tutte le spese destinate alla realizzazione di infrastrutture, di investimenti e all'acquisto di beni durevoli. Mentre le prime possono classificarsi come spese a ciclo finanziario veloce perché i beni o i servizi che contribuiscono ad acquisire esauriscono la propria utilità nel corso dello stesso esercizio finanziario a cui afferiscono, in una prospettiva di finanza pubblica quelle in conto capitale comprendono, invece, tutte le spese finalizzate ad «*incrementare lo stock di capitale fisico o tecnologico a disposizione del territorio e del sistema produttivo dell'Amministrazione*»². Deve, tuttavia, evidenziarsi che la più recente giurisprudenza della Corte dei conti ha precisato che «*la nozione di spesa di investimento è più restrittiva di quella di spesa in conto capitale, in quanto inclusiva delle sole erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'Ente che lo effettua*»³; il giudice contabile ha ulteriormente specificato che «*mentre la spesa di investimento comporta la trasformazione di capitale finanziario in capitale reale ad utilità pluriennale intestato alla collettività, la spesa in conto capitale può consistere in una utilità durevole, senza che si abbia necessariamente tale trasformazione. Ed infatti, la legge non di rado distingue tra trasferimenti generici in conto capitale e trasferimenti equiparati a veri e propri investimenti solo se ed in quanto vi sia certezza*

¹ Per una puntuale distinzione tra finanza pubblica e contabilità pubblica, si veda A. Monorchio- L. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Bari, 2021.

² cfr. Banca Dati Amministrazioni Pubbliche, Il perimetro degli investimenti pubblici – una mappa per orientarsi, opendbap.mef.gov.it

³ cfr. Sezione Autonomie, delibera 30/SEZAUT/2015/INPR. Si evidenzia che l'art. 3 della l. 62 del 1964, con la quale la nozione di spesa straordinaria viene sostituita con l'espressione “spesa in conto capitale”, non fornisce una definizione di “spesa di investimento” che risulta un mero sinonimo di spesa in conto capitale. Cosa debba intendersi per spesa di investimento è, successivamente, indicato in modo puntuale dalla legge 24.12.2003, n.350 che all'art. 3, comma 18, contiene le tipologie di investimento finanziabili con indebitamento nel rispetto della *golden rule* introdotta in costituzione dalla l. cost. n. 3/2001.

*giuridica della necessità di tale trasformazione*⁴». Nella categoria delle spese di investimento rientrano sia i contributi erogati a terzi per sostenere i loro investimenti, sia le spese per investimenti diretti, che sono finalizzate ad arricchire il patrimonio dell'ente attraverso l'acquisizione di immobilizzazioni. Queste ultime rappresentano quei beni che cedono la propria utilità nel corso di più esercizi finanziari e, per questo motivo, sono detti anche beni a fecondità ripetuta. Il capitale fisso che viene acquisito con questa tipologia di spesa può consistere sia in beni materiali, come ad esempio, gli impianti sportivi, le scuole, le reti di distribuzione idrica, sia in beni immateriali, come ad esempio, *software* o brevetti. La caratteristica di tali beni, acquisiti tramite spese di investimento, è quella di propagare la propria utilità per più esercizi finanziari, costituendo in tal modo fattori chiave per la produttività e lo sviluppo del territorio. Il valore del bene che viene realizzato con l'investimento non coincide, infatti, con il semplice costo sostenuto dall'ente, ma deve essere valutato alla luce del circuito virtuoso che contribuisce ad innescare. Il beneficio degli investimenti in infrastrutture va valutato non solo in termini di incremento registrato nello stato patrimoniale, ma anche alla luce dell'impatto dell'opera sul territorio in termini di maggiore produttività, occupazione e, quindi, di aumento del gettito tributario. Allo stesso modo, il potenziale degli investimenti nella ricerca non si ferma allo sviluppo di una nuova tecnologia e al valore da iscrivere a bilancio, ma nel ruolo determinante che essa potrebbe rivestire a favore della produttività e della competitività.

Da ciò discende la correlazione tra corretta declinazione del concetto di spesa di investimento e l'attuazione della regola aurea contenuta nell'art. 119, comma 6, della costituzione, secondo cui gli enti locali *«possono ricorrere all'indebitamento solo per*

⁴ cfr. Sezioni Riunite, sentenza n. 23/2019/EL. Nella pronuncia richiamata la Corte chiarisce che il legislatore distingue le spese di investimento da quelle in conto capitale, prevedendo che le economie derivanti dalle prime (esempio da contrazione di mutuo) danno luogo ad uno specifico vincolo di destinazione (lettera C del prospetto dell'avanzo di amministrazione, All. 10 del d.lgs. 118/2011), mentre le economie di entrate in conto capitale senza specifica destinazione costituiscono "fondo destinato" del risultato di amministrazione (lett. D) utilizzabile, solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, non necessariamente per un investimento, ma, quantomeno, in una spesa in conto capitale, con ciò intendendosi una spesa genericamente di utilità pluriennale (ivi compresa l'estinzione anticipata dell'indebitamento pregresso). La cui spesa, secondo la Corte, *"determina un'utilità durevole e indiretta, mediante una riduzione complessiva delle risorse impegnate a ripiano dell'indebitamento pregresso per l'acquisto di beni durevoli (investimenti)"*. Al fine di rimarcare la differenza tra spese di investimento e mere spese in conto capitale, la Corte afferma che *"per le entrate in conto capitale e i fondi destinati, la legge prevede una maggiore flessibilità nell'impiego delle risorse, con la possibilità di svincolo a favore di spesa corrente, in presenza di determinate condizioni (così per le entrate da alienazione del patrimonio disponibile, in caso di crisi strutturale della finanza locale, cfr. art. 255 e art. 243-bis, comma 8, lett. g) e art. 243-ter Tuel, nonché, art. 2, comma 8, d.m. 2 aprile 2015)"*; possibilità questa non consentita per eventuali economie di spesa di investimento finanziata con operazioni di indebitamento, il cui avanzo -confluiti tra i fondi vincolati- può essere reimpiegato esclusivamente per spese di investimento.

*finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento*⁵». Tale fondamentale disposizione del nostro sistema di contabilità pubblica, che ha trovato attuazione nell'art. 10 della legge n. 243 del 2012, contiene due norme che connotano nei suoi fondamenti la disciplina del bilancio pubblico e dell'equilibrio⁶: il divieto di destinare le entrate da indebitamento a spesa diversa da quelle di investimento⁷ (e, quindi, la possibilità di finanziare con indebitamento solo spese di investimento e non già tutte le spese in conto capitale) e parallelamente, la regola della contestualità e sincronizzazione del piano di ammortamento alla vita utile del bene. Entrambe le regole si fondano sul principio della solidarietà intergenerazionale. La regola di contestualità e di equi-durata dell'ammortamento rispetto alla vita utile del bene assicura non solo che le entrate da indebitamento siano destinate a spesa di investimento, ma anche che le risorse destinate a finanziare il rientro dal debito siano sostenute dalla generazione che gode dell'utilità del bene. In pratica, l'art. 10 della legge n. 243/2012, come già l'art. 119, comma 6 Cost., proiettano l'indebitamento e, correlativamente, lo sforzo per il suo rientro verso la cura di interessi finanziari adespoti e durevoli, nell'ottica del principio di responsabilità/solidarietà generazionale ed intergenerazionale, evitando che sia trasferito alle generazioni future solo il debito contratto per finanziare la spesa, i cui oneri di restituzione hanno necessariamente

⁵ cfr. La *golden rule* era già contenuta nella legislazione ordinaria antecedente alla legge costituzionale n. 3 del 2001, che l'ha introdotta nella Carta, potendo così subire deroghe ad opera di norme speciali o sopravvenute. L'art. 202, comma 1 del Tuel dispone che *«Il ricorso all'indebitamento da parte degli enti locali è ammesso esclusivamente nelle forme previste dalle leggi vigenti in materia e per la realizzazione degli investimenti. Può essere fatto ricorso a mutui passivi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui all'articolo 194 e per altre destinazioni di legge»*. Dopo la costituzionalizzazione della regola aurea, l'art. 41, comma 4 della L. 441 del 2001 ha stabilito che *«per il finanziamento di spese di parte corrente, il comma 3 dell'art. 194 del citato testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, si applica limitatamente alla copertura dei debiti fuori bilancio maturati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3»*. Successivamente, l'art. 30, comma 15, della l. 27.12.2002, n. 289 ha sancito la nullità degli atti e dei contratti posti in essere in violazione dell'art. 119 Cost., attribuendo alle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti del potere di irrogare agli amministratori, che hanno assunto la relativa delibera, la condanna a una sanzione pecuniaria pari a un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione della violazione. La legge costituzionale 1/2012 ha costituzionalizzato, infine, l'obbligo della definizione dei piani di ammortamento.

⁶ cfr. Corte cost., sent. n.18 del 2019. Incisivo il passaggio in cui si afferma che *“Il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate”*.

⁷ Secondo la Corte costituzionale *«la ratio del divieto di indebitamento per finalità diverse dagli investimenti trova fondamento in una nozione economica di relativa semplicità. Infatti, risulta di chiara evidenza che destinazioni diverse dall'investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell'ente pubblico che ricorre al credito»* (sentenza n. 188/2014)

un orizzonte temporale medio-lungo, senza nel contempo trasferire le utilità che il bene può rilasciare al termine dell'ammortamento, anche in termini di tariffe generate dal suo utilizzo⁸.

In sintesi, secondo il principio di equilibrio intergenerazionale, lo sforzo economico richiesto alle generazioni future, anche in termini di maggiori oneri fiscali per finanziare la restituzione del debito, è giustificabile soltanto quando è finalizzato a realizzare un bene durevole di cui queste possano direttamente beneficiare⁹.

In quest'ottica, assume un ruolo fondamentale il piano di ammortamento del debito contratto per finanziare spese di investimento. Gli oneri collegati al servizio del debito, che si ripercuotono per più esercizi finanziari, devono essere compensati dall'utilità prodotta dall'investimento nel medio-lungo periodo; è quindi necessario, per rispettare il principio di equità intergenerazionale, che la durata del piano di ammortamento sia uguale, o preferibilmente inferiore, alla durata del bene in cui il debito è investito. Infatti, nel caso in cui la durata del piano di ammortamento risulti superiore alla durata dell'utilità del bene, per un certo lasso di tempo i cittadini sarebbero gravati dagli oneri di un pregresso indebitamento senza poter beneficiare del bene corrispettivo. Laddove, invece, la durata del piano di ammortamento sia addirittura inferiore alla durata del bene, la collettività trarrebbe beneficio dall'investimento senza dover sopportare alcun onere o versare un contestuale corrispettivo.

In sostanza, la Costituzione consente la creazione di disavanzo soltanto a condizione che venga mantenuto un equilibrio di tipo patrimoniale. La passività patrimoniale creata con la contrazione del debito deve avere come contraltare un aumento dell'attivo patrimoniale, ottenuto dall'utilità rilasciata dal bene pluriennale nel corso di più esercizi finanziari. In altre

⁸ La Corte costituzionale è tornata più volte sul principio dell'equilibrio intergenerazionale; nella sentenza n. 4/2020, in cui ha esaminato la legittimità costituzionale di norme che consentono di dilatare nel tempo il recupero di disavanzi di gestioni in deficit, ha affermato testualmente: *“tenuto conto dell'accentuata mutevolezza del “tempo finanziario” che determina continue sopravvenienze di natura fattuale e normativa, è proprio il rispetto del principio dell'equilibrio dinamico ad assicurare la bilanciata congiunzione tra il principio di legalità costituzionale dei conti e l'esigenza di un graduale risanamento del deficit, coerente con l'esigenza di mantenere il livello essenziale delle prestazioni sociali durante l'intero periodo di risanamento”*.

⁹ La Corte costituzionale ha ripetutamente sottolineato che l'indebitamento deve essere finalizzato e riservato unicamente agli investimenti in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrate. cfr. Corte cost. sent. nn. 181/2015 e 18/2019. Ha recentemente sottolineato la Corte dei conti, in sede di parifica di un rendiconto regionale, che *“con l'entrata in vigore delle regole sull'armonizzazione contabile, il legislatore ha sottolineato l'esigenza di riservare una particolare attenzione alle scelte sulle operazioni di indebitamento, in ragione dei riflessi che provocano sulla gestione dell'anno in corso e degli anni successivi, in particolare in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo. Peraltro, la stessa Consulta ha acclarato la natura “ancillare” della normativa sull'indebitamento rispetto a quella dell'equilibrio di bilancio (sentenza n. 88/2014).”*: così, Corte conti, sez. riunite della regione Sardegna, n. 1/2021/PARI.

parole, a fronte dell'elemento passivo deve esserci sempre la correlativa presenza dell'elemento attivo che permetta di mantenere l'invarianza del netto patrimoniale, ovvero che non permetta di impoverire il territorio. Analizzando le disposizioni contenute nell'art. 3, comma 18, della legge n. 350/2003, le Sezioni Riunite della Corte dei conti hanno annotato che l'elenco delle tipologie di spese che sono ascrivibili alla nozione di investimento *«considera tutti i casi in cui dalla spesa assunta dall'ente deriva un aumento di valore del patrimonio immobiliare o mobiliare. In una parola, un aumento della "ricchezza" dell'ente stesso, che si ripercuote non solo sull'esercizio corrente, ma anche su quelli futuri, proprio per giustificare il perdurare, nel tempo, degli effetti dell'indebitamento»*¹⁰.

Le spese di investimento dell'ente locale rappresentano, quindi, le risorse impiegate per aumentare il valore del proprio patrimonio, che consiste nella dotazione di ricchezza a disposizione del territorio. La corretta gestione del patrimonio, infatti, non dovrebbe mai coincidere con la semplice conservazione dell'esistente bensì con la trasformazione attiva del patrimonio in tutte le sue componenti, nella logica di una sua continua valorizzazione.¹¹ Le spese di investimento, quindi, si pongono come elemento cruciale per realizzare il principio di corretta gestione del patrimonio pubblico, anche nella prospettiva dei rapporti intergenerazionali¹². Occorre, di contro, rimarcare -pur nella consapevolezza che la crescita

¹⁰ cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, delibera n. 25/2011. La pronuncia aveva ad oggetto la possibilità per un ente locale di finanziare a debito l'incarico professionale per la redazione di un piano urbanistico. La Corte, assumendo una nozione restrittiva di investimento coerente con la ratio della norma costituzionale finalizzata a garantire il pareggio economico dei bilanci degli enti locali, come preconditione per l'equilibrio di bilancio, ha escluso che tale spesa possa rientrare tra quelle di cui alla lett. d) del comma 18 dell'art. 3 della l. 350/2003 (oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale), *“in quanto se è vero che i costi correnti sono suscettibili di capitalizzazione ove riferibili a beni dell'attivo patrimoniale a fecondità ripetuta (cfr. artt. 2424 c.c. e ss.), nel caso di specie è difficile individuare un bene a fecondità ripetuta al quale sia imputabile il costo in questione”*. Più recentemente, pur nel mutato contesto della contabilità armonizzata, ove il principio contabile 4/3, par. 6.1, richiamando l'art. 2424-bis comma 1 del codice civile e l'OIC 24 riconduce i beni immateriali ad utilizzo pluriennale tra le immobilizzazioni immateriali, la Corte dei conti ha evidenziato come *“la possibilità di classificare la spesa per una manifestazione sportiva come oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale e, dunque, come investimento finanziabile mediante ricorso all'indebitamento deve ritenersi subordinata alle condizioni (possibilità di identificazione individuale del bene; titolarità del bene in capo all'ente; produzione, da parte dei costi sostenuti, di un incremento significativo e misurabile di produttività ovvero di un prolungamento della vita utile del bene) alla cui ricorrenza la contabilità economica ammette l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali”* (Corte dei conti, sezione regionale Puglia, delibera n. 84/2019/PAR).

¹¹ Così, F. DELFINO, *Il patrimonio degli enti locali: principi, gestione e valorizzazione*, www.guidaentilocali.it

¹² Il tema è quello dello *stock* di capitale trasmesso alle prossime generazioni, a fronte del debito pubblico che queste ricevono. Come ha osservato la Corte dei conti nel *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica* del 2019 *“una tesi tradizionale su questo aspetto è che un deficit di bilancio si può giustificare nella misura in cui comporta anche la trasmissione alle generazioni future di asset accumulati nel corso del tempo”* Si veda in dottrina, F. SUCAMELI, *La “iurisdictio” contabile e la tutela degli interessi diffusi nell'ottica*

generata da investimenti pubblici rende sostenibile il debito autorizzato per finanziare la spesa in disavanzo¹³- come possa essere erronea l'eventuale prospettiva di una possibile ricomprensione nelle attività dello stato patrimoniale di presunti e indeterminati benefici indiretti generali di una spesa (quali lo sviluppo economico e quello occupazionale) che non trovano, invero, rappresentazione nel vigente sistema di contabilità. La contabilità patrimoniale, che nel vigente sistema di contabilità armonizzata si affianca con funzione conoscitiva alla contabilità finanziaria, non registra, infatti, benefici indiretti sul patrimonio delle spese di investimento, consentendo esclusivamente di analizzare gli effetti della gestione sul patrimonio dell'ente, verificando se il saldo dei proventi e degli oneri della gestione ha determinato un avanzo o un disavanzo di natura economica, con correlati effetti sul fondo patrimoniale e, quindi sulla ricchezza complessiva dell'ente¹⁴.

Risulta, dunque, di palmare evidenza come l'importanza della spesa di investimento è correlata alla *mission* stessa degli enti locali i quali, anche a seguito dell'autonomia riconosciuta a livello costituzionale¹⁵, costituiscono i veri promotori dello sviluppo locale,

dell'attuazione "domestica" del principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio, in *Federalismi.it*, n. 21/2017, il quale sottolinea che *"il peso della spesa pubblica, infatti, non può essere sopportato dalle generazioni future con il solo o sproporzionato vantaggio di quelle presenti, dovendo esservi un'equa distribuzione temporale dell'ammortamento del debito e, soprattutto, una giustificazione dell'ultrattività generazionale di deficit e indebitamento, normalmente, in ragione della natura della spesa che, ove di investimento, porta ad un arricchimento pluriennale del patrimonio della Repubblica"*.

¹³ I documenti nazionali ed europei che approvano il PNRR valutano che l'attuazione del Piano produrrà un aumento del PIL stimato nel 2026 nella misura del 3,6% rispetto allo scenario senza Piano. Sono valutati sia effetti di aumento della domanda (nel breve periodo) sia un aumento dello stock di capitale pubblico (nel medio periodo) e, quindi, dell'occupazione. Questo conferma che il debito buono, cioè orientato alla spesa produttiva e per investimenti, è capace di generare flussi in grado di ridurre il rapporto tra disavanzo primario e PIL. Il fenomeno può essere osservato confrontando il livello degli investimenti pubblici in percentuale del Pil con l'ammortamento dello stock esistente: la differenza tra queste due variabili quantifica gli investimenti netti, cioè l'accumulazione annua dello stock di capitale. I dati esposti nel citato Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica (vedi nota 11), indicano che in Italia tale variabile assume segno negativo *"non essendo il flusso annuo di investimenti neanche sufficiente a compensare il deterioramento della dotazione esistente"*.

¹⁴ Per un approfondimento dei concetti contabili di investimento e indebitamento, si veda Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Campania, delibera n. 96/2020, ed il commento pubblicato sulla rivista [Diritto&Conti](#), Bilancio-Comunità-Persona, 15 luglio 2020.

¹⁵ Sul principio dell'autonomia locale, cfr. G. PASTORI, *Principio di legalità e autonomie locali*, in *Il principio di legalità nel diritto amministrativo che cambia*, Atti del convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 20-22 settembre, Milano, 2008. Sul tema dell'autonomia degli enti locali la bibliografia è sterminata, fra gli altri v. F. MERLONI, *Riflessioni sull'autonomia normativa degli enti locali*, in *Le regioni*, Fascicolo 1, gennaio-febbraio 2008; G. RIVOSECCHI, *Autonomie territoriali e assetto della finanza territoriale*, 4, in *www.federalismi.it*; F. BASSANINI, *L'articolo 119 della Costituzione: autonomia e garanzie nel finanziamento delle Regioni e degli enti locali*, A. Zanardi (a cura di), *Per lo sviluppo: rapporto sul federalismo fiscale*, Il Mulino, 2006. Sul rapporto tra la natura dell'ente locale quale ente a fini generali, riconosciuta dall'art. 13 del Tuel e dalle previsioni dell'art. 118 della costituzione sul principio di

cioè di politiche in grado di assicurare l'erogazione di servizi ai cittadini e di innalzare il benessere delle comunità, restituendo al territorio quanto prelevato in termini di tributi.

sussidiarietà orizzontale, e la sua capacità erogare provvidenze alla collettività, si veda Corte dei conti, sezione regionale di controllo della Lombardia, 14.2.2021, n. 26, la quale evidenzia che nemmeno la crisi economica conseguente alla pandemia giustifica qualunque intervento o provvidenza da parte degli enti locali, tenuto conto delle misure di intervento adottate da altri livelli di governo.

2. Gli investimenti degli enti locali nella recente legislazione. L'impatto del PNRR.

Il livello di governo locale è un attore fondamentale per la crescita e lo sviluppo dei territori; Comuni, province e città metropolitane hanno progressivamente intensificato la numerosità degli interventi di loro competenza come risulta dalla banca dati delle opere pubbliche (Bdap-MOP), con una dinamicità che non si riscontra negli altri soggetti attuatori¹⁶; sicché, la capacità degli enti di spendere le risorse disponibili risulta di primaria importanza non solo per gli effetti positivi che ricadono direttamente sulle comunità amministrate ma anche nella prospettiva di una concreta ripresa delle politiche di investimento dell'intera nazione, sfruttando le risorse messe in campo dalle istituzioni europee con politiche anticicliche conseguenti alla crisi economica generata dalle misure di contrasto alla pandemia.¹⁷ La questione, tuttavia, non riguarda esclusivamente le risorse finanziarie a disposizione quanto, più in generale, la capacità di spesa degli enti locali e, quindi, la predisposizione di strumenti finanziari e amministrativo-contabili che consentano e allo stesso tempo promuovano politiche di aumento della spesa per investimenti¹⁸.

Sotto tale profilo, occorre rilevare che, pur se dotati di un certo grado di autonomia, gli enti locali non costituiscono entità a se stanti ma fanno parte di un sistema più ampio e

¹⁶ I dati riportati dalla Corte dei conti nel *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica* del 2021 indicano che “dal 2012 al 2020 gli enti hanno attivato l'80,4 per cento delle opere totali monitorate (il 95,5 per cento di quelle di competenza degli enti territoriali), per un finanziamento totale di oltre 69 miliardi a fronte di un valore complessivo di progetti di investimento pari a 145 miliardi”. Attualmente (i dati si riferiscono a novembre 2020) gli investimenti delle amministrazioni locali rappresentano il 41,6 % della spesa per investimenti pubblici: cfr. Corte dei conti, Sezione Autonomie, deliberazione n. 7/2020, *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali, Esercizi finanziari 2018/2019*, 156 ss.

¹⁷ cfr. in tema A. STIRIATI, *La situazione macroeconomica italiana e l'impatto del Recovery Fund*, in *costituzionalismo.it*, [2_2021](#); S. CALDARELLI, *I vincoli al bilancio dello stato e alle altre pubbliche amministrazioni, Sovranità, autonomia e giurisdizione*, L'unità del diritto, 29, 2020, 343 ss.

¹⁸ Significativo quanto si legge nel Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2021, approvato con deliberazione delle Sezioni riunite di controllo della Corte dei conti 8 giugno 2021, n.9: “**Dal 2001 al 2019, infatti, il mondo delle autonomie territoriali ha fatto registrare una caduta della spesa in conto capitale in termini reali di poco inferiore al 55 per cento, pari ad una perdita del volume di spesa (a prezzi 2015) di circa 28 miliardi. L'andamento negativo si è riverberato anche sugli investimenti fissi lordi che rappresentano oltre il 50 per cento della spesa in conto capitale e che si sono ridotti di oltre il 48 per cento (dai 24,2 miliardi del 2001- sempre a prezzi 2015 – ai 12,5 del 2019). La flessione più consistente ha riguardato le regioni (-54,5 per cento) e le province (- 45,3 per cento), sottosettori che tuttavia cumulano una spesa molto contenuta in valore assoluto; la contrazione di poco superiore al 45 per cento registrata dai comuni ha, invece, un peso ben diverso dal momento che oltre il 70 per cento degli investimenti territoriali si riconduce a tale livello di governo.... Nell'ultimo biennio, poi, quello dei comuni è l'unico sottosettore che mostra una chiara ripresa, frutto delle misure introdotte a sostegno della politica di investimento locale**”.

partecipano con diversi livelli di responsabilità al sistema della c.d. finanza pubblica allargata.¹⁹ È questo un punto di osservazione privilegiato per comprendere, da un lato, le profonde ragioni del rallentamento della curva degli investimenti in corrispondenza della vigenza di un tessuto normativo finalizzato, in ultima analisi, alla tutela dei saldi complessivi di finanza pubblica; e, dall'altro, per immaginare soluzioni di ripresa che tengano conto del più vasto scenario in cui si muove l'intero sistema nazionale.

Prima dell'introduzione nella costituzione del principio del pareggio di bilancio, effettuata in attuazione delle regole in materia economico-finanziaria derivanti dall'ordinamento europeo a seguito della crisi del 2008, le politiche di investimento degli enti locali erano vincolate al rispetto della già illustrata regola aurea costituzionalizzata dalla riforma del 2001. Esse, in pratica, scontavano i limiti di una definizione troppo restrittiva della nozione di investimento, come definita dall'art. 3, comma 18, della legge n. 350 del 2001, nel cui perimetro non rientrano i contributi agli investimenti di soggetti diversi da enti pubblici, sebbene destinati a stimolare investimenti, né le forme di finanziamento complementare di programmi comunitari. Tale impostazione, tuttavia, è stata avallata dalla Corte costituzionale la quale ha chiarito che la nozione di spesa di investimento, richiamata dal citato articolo 119, comma 6, della Costituzione, non può essere determinata a priori in modo assolutamente univoco sulla base della sola disposizione costituzionale; essa va desunta dai principi della scienza economica e dalle regole di contabilità adattate di volta in volta nello specifico contesto di riferimento *«che non possono non dare spazio a regole di concretizzazione connotate da una qualche discrezionalità politica»²⁰*, ma non possono essere frutto di scelte differenziate a livello locale. La stessa Corte ha, inoltre, chiarito che le definizioni di «spese di investimento» e di «indebitamento» offerte dal legislatore statale *«derivano da scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico-economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli. La nozione di spese di investimento adottata appare anzi estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile, che faccia riferimento solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua la spesa: comprende infatti*

¹⁹ cfr. Corte Cost. 88/2014: *“questa esigenza di uniformità, del resto, è il riflesso della natura ancillare della disciplina dell'indebitamento rispetto ai principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico: essa, al pari di questi ultimi, deve intendersi riferita al complesso delle pubbliche amministrazioni (così gli attuali artt. 81, sesto comma, e 97 Cost., e, con forme ancora più esplicite, il nuovo art. 119 Cost., nonché l'art. 5, comma 2, lettera c), della legge cost. n. 1 del 2012). I vincoli imposti alla finanza pubblica, infatti, se hanno come primo destinatario lo Stato, non possono non coinvolgere **tutti i soggetti istituzionali che concorrono alla formazione di quel bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni** (sentenza n. 40 del 2014; si vedano anche le sentenze n. 39 del 2014, n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004), in relazione al quale va verificato il rispetto degli impegni assunti in sede europea e sovranazionale”*.

²⁰ Corte cost., 29 dicembre 2004, n. 425. Cfr., altresì, i riferimenti di cui alla superiore nota 9.

ad esempio i trasferimenti in conto capitale destinati alla realizzazione degli investimenti di altri enti pubblici (comma 18, lettera g), o gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio (comma 18, lettera i).» La Consulta, quindi, ha avallato la nozione restrittiva di investimenti proposta dal legislatore, il quale ha individuato come tali solo le spese da cui deriva un accrescimento diretto del patrimonio dell'ente, escludendo le altre spese in conto capitale che, pur potendo incrementare la competitività del sistema economico nel suo complesso, si traducono in accrescimento patrimoniale di un soggetto privato. Nella pratica, dal novero degli investimenti sono state escluse delle tipologie di spesa molto utilizzate dagli enti territoriali.²¹

La riforma costituzionale di cui alla legge n.1/2012 rappresenta un importante punto di svolta per la contabilità pubblica. Com'è noto, l'improvvisa limitatezza delle risorse, derivante dalla crisi economico-finanziaria globale del 2008, ha avuto effetti profondi

²¹ Tale esclusione ha inizialmente sollevato problemi, non solo sotto il profilo di una riduzione di discrezionalità delle scelte dell'ente, ma anche rispetto ad una minore effettività delle politiche di sviluppo sul territorio: cfr. M. BARBERO, *Golden rule: "Non è tutto oro quel che luccica!"* (nota a Corte cost. n.425/2004), in *Le Regioni*, fasc. 4/2005. La questione interseca il tema più ampio dei limiti e della portata della materia del **coordinamento della finanza pubblica** che, come noto, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della costituzione, rientra tra le materie di potestà legislativa concorrente. Pur essendo il legislatore regionale vincolato al rispetto dei soli principi fondamentali posti in materia dal legislatore statale, il problema si è riscontrato nel fatto che quest'ultimo, nella sua attività di coordinamento, ha spesso emanato norme abbastanza dettagliate e difficilmente ascrivibili alla categoria di "principi". La diretta conseguenza di questo "sconfinamento" si è tradotta spesso in una limitazione dei margini di manovra degli enti territoriali, che ha gravato soprattutto sul comparto delle spese per investimenti. La Corte costituzionale si è pronunciata più volte sul tema, cercando di bilanciare tra esigenze di uniformità della disciplina ed esigenze legate all'autonomia finanziaria degli enti. Attraverso una serie di sentenze, il Giudice delle leggi ha fissato i caratteri del potere del legislatore di limitare le politiche di bilancio degli enti. Tale potere, infatti, non è illimitato, e i suoi vincoli devono consistere solo in un "limite complessivo" che lasci agli enti stessi "ampia libertà di allocazione delle risorse" tra i diversi ambiti e obiettivi di spesa (Corte cost. n.376/2003, n.36/2004, n.390/2004). Tale orientamento interpretativo trova conferma anche nelle successive pronunce della Corte costituzionale (tra le varie sentenze: Corte cost. n.139/2012, n.182/2011, n.237/2009, n.162/2007, n.417/2005). Analizzando la giurisprudenza costituzionale, appare evidente come, pure tenendo conto della necessaria unitarietà di alcune regole fissate dal legislatore statale, la Corte costituzionale abbia sempre difeso l'autonomia finanziaria, ed in particolare di spesa, degli enti territoriali. Il coordinamento della finanza pubblica e le istanze derivanti dai vincoli sovranazionali, infatti, non possono comprimere lo spazio di manovra finanziaria delle autonomie, garantito dallo stesso articolo 119 della Costituzione. Alla luce di ciò, il legislatore nazionale, nell'ottica del coordinamento della finanza pubblica, ha potuto incidere direttamente soltanto sulle spese di natura corrente, non potendo limitare in alcun modo le spese in conto capitale, perché ciò si tradurrebbe in una chiara compressione della discrezionalità delle scelte politiche delle autonomie territoriali. Tuttavia, poiché le spese correnti, per loro intrinseca caratteristica, sono molto poco comprimibili, gran parte dei vincoli di spesa previsti dal legislatore ha finito per penalizzare le spese in conto capitale, ed in particolare gli investimenti.

sull'assetto economico e sociale del nostro Paese ed ha reso necessarie delle risposte immediate. È questo il contesto emergenziale all'interno del quale si sviluppa la riforma costituzionale del 2012. Senza soffermarci sui dettagli, basta qui evidenziare che modificando l'articolo 81 della Costituzione (nonché gli articoli 97, 117 e 119) il legislatore ha introdotto il principio del pareggio di bilancio²², cioè dell'equilibrio tra entrate e spese del bilancio pubblico, al netto degli effetti del ciclo economico e salvo eventi eccezionali, correlandolo ad un vincolo di sostenibilità²³ del debito di tutte le pubbliche amministrazioni²⁴, nel rispetto delle regole in materia economico-finanziaria derivanti

²² Il testo dell'art. 81 Cost., a ben vedere, non utilizza espressamente il termine "pareggio". Il pareggio, invero, esprime un concetto statico, una regola a fattispecie determinata e definita dal punto di vista contabile consistente nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; l'equilibrio, invece, rappresenta un precetto dinamico, è una "clausola generale" che proietta il bilancio sulle generazioni future mirando alla prevenzione di rischi di squilibrio derivanti da situazioni debitorie generate da inerzie e ritardi. V., in particolare, Corte costituzionale, sent.70/2012 secondo cui *"nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti"*.

²³ Il concetto di sostenibilità, nato in una prospettiva ambientale, si è spostato nel tempo verso altri ambiti dell'organizzazione sociale ed economica, diventando un *key concept* delle Costituzioni contemporanee, essendo stato inserito nelle revisioni costituzionali recenti oppure previsto in quelle nuove (come la costituzione della Tunisia del 2014). Come è stato notato da acuta dottrina, la sostenibilità comprende diverse risposte a sfide sociali a lungo termine che non possono trovare risposte efficaci tramite i meccanismi democratici, i quali si basano sui tempi delle elezioni e sono quindi poco lungimiranti, in un tempo nel quale, peraltro, il "presentismo" è stato letto come una delle trappole più sofisticate della modernità: *"la nozione di sostenibilità, invece, non può che essere strettamente legata a quella di responsabilità intergenerazionale: se inserita in Costituzione, in particolare, significa imporre ai decisori politici presenti di tutelare le generazioni future. La nozione stessa di sostenibilità presuppone che l'orizzonte temporale delle scelte sia esteso oltre il qui e ora"* (cfr. L. BARTOLUCCI, *Costituzione e sostenibilità del debito pubblico. La responsabilità intergenerazionale nelle procedure euro-nazionali di bilancio*, ebook, 2018). Per una trattazione sistematica del tema, cfr. L. BARTOLUCCI, *La sostenibilità del debito pubblico in costituzione. Procedure euro-nazionali di bilancio e responsabilità verso le generazioni future*, Luiss, Collana di studi sull'amministrazione pubblica, Cedam, 2021.

²⁴ Il senso di tale estensione si ricava con evidenza dalla disposizione di cui al primo comma dell'art. 97 Cost. secondo cui: *«le Pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico»*. Sul punto, cfr. F. SUCAMELI, *op. cit.*, il quale sottolinea che *"il cuore organizzativo del principio dell'equilibrio è dato dall'art. 97 Cost., primo comma, il quale mette il criterio in parola al centro dell'organizzazione amministrativa della Repubblica, allo stesso tempo operando una connessione con l'ordinamento europeo, rispetto al quale l'equilibrio tende "specularmente" a conformarsi"*. Ha chiarito la Corte costituzionale che *"la nuova formulazione del primo comma dell'art. 97 Cost. riguarda per la prima parte gli equilibri dei singoli enti, mentre la seconda afferisce alla doverosa contribuzione di questi ultimi al comune obiettivo macroeconomico di assicurare la*

dall'ordinamento europeo. Il principio dell'equilibrio tra le entrate e spese di bilancio è, così, diventato il nuovo concetto cardine per tutte le decisioni di finanza pubblica e per l'intero complesso delle amministrazioni pubbliche²⁵, il punto di partenza di ogni discorso riguardante l'intera attività amministrativa (e di ogni singolo fatto gestionale): per quanto stabilito dall'articolo 97 Cost., infatti, tutte le pubbliche amministrazioni sono vincolate al rispetto dell'equilibrio dei loro bilanci e della sostenibilità del debito pubblico, atteso che perfino le decisioni del più piccolo ente hanno ripercussioni sul bilancio statale consolidato e, quindi, sui saldi complessivi di finanza pubblica²⁶. Le politiche di investimento degli enti locali hanno, dunque, risentito degli effetti di politiche restrittive di finanza pubblica frutto della progressiva espansione dei poteri "intrusivi" dello Stato, al punto che il coordinamento della finanza pubblica può ormai esplicitarsi fino a condurre a pesanti limitazioni dell'autonomia di spesa degli enti locali. Secondo la stessa Corte Costituzionale, infatti, *"la situazione eccezionale di crisi economico-sociale non è priva di incidenza sul riparto costituzionale delle competenze, perché ha "ampliato i confini entro i quali lo Stato deve esercitare" la propria competenza legislativa esclusiva nella materia "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere*

sostenibilità del debito nazionale. Il primo precetto si sostanzia nel divieto – per ciascun ente – di previsioni di disavanzo economico e nella continua ricerca dell'equilibrio tendenziale nella gestione finanziaria, in relazione alle dinamiche interne ed esterne che caratterizzano l'attuazione concreta delle politiche di bilancio. Il secondo comporta la contribuzione di ciascuna amministrazione al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionali ed europei, assicurando a tal fine risorse e specifici comportamenti finanziari" (sentenza n. 247 del 2017).

²⁵ cfr. F. DELFINO, in *Manuale di contabilità delle Regioni, enti locali e loro organismi gestionali*, a cura di S. Bilardo, M. Anzalone, Nel Diritto Editore, 2021, secondo il quale *"quando ci riferiamo al concetto di equilibrio spostiamo la nostra ottica valutativa da una componente statica ad una dinamica: in questo senso il solo rispetto del principio del pareggio finanziario è condizione necessaria ma non sufficiente per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio dell'amministrazione pubblica"*. La Corte costituzionale ha precisato che *"il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche"* (sent. n. 250/2013).

²⁶ cfr. Corte dei conti, Sez. aut., n. 4/2015 secondo cui *"per assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, gli enti territoriali sono chiamati a concorrere alla costruzione di un quadro di consolidamento dei conti delle Amministrazioni pubbliche ancorato a criteri di prudenza, affidabilità e appropriatezza, necessari a garantire una corretta verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica conseguenti ai vincoli comunitari"*. Si noti che il punto 1 del principio applicato della programmazione di cui all'All. A/1 al d. lgs. 118/2011 e smi stabilisce che *"attraverso l'attività di programmazione, le amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione e ne condividono le conseguenti responsabilità"*.

*garantiti su tutto il territorio nazionale.*²⁷” Come è stato osservato da più parti, è infatti lecito che, nel perseguimento dell’obiettivo di interesse generale di risanamento delle finanze pubbliche, le scelte di politica economica adottate per far fronte alla situazione di eccezionale emergenza finanziaria, richiedano il necessario concorso all’obiettivo di tutti gli enti autonomi territoriali. Così, alle regole dell’equilibrio di bilancio degli enti locali, si sono affiancati più restrittivi vincoli di finanza pubblica per garantire il contributo delle autonomie locali ai saldi di finanza pubblica allargata da rendicontare in sede europea. E’ in questo contesto che si inquadrano le regole del Patto di stabilità interno che richiedevano alle amministrazioni locali saldi in avanzo, frequentemente conseguiti sacrificando gli investimenti, e le successive regole introdotte nel 2016 del pareggio tra entrate e spese finali di competenza che, sebbene improntate all’ampliamento della capacità di spesa in conto capitale finanziata con avanzo di amministrazione o debito²⁸, hanno generato un ampio *overshooting*, cioè un margine finanziario rimasto inutilizzato rispetto all’obiettivo assegnato al singolo ente nonostante che ad evitare tale dispersione in eccesso e favorire la spesa per investimenti abbiano concorso anche le intese regionali, previste dall’art. 10 della legge n. 243 del 2012, che hanno consentito compensazioni di spazi di saldi all’interno del territorio regionale con l’intento di calibrare gli obiettivi sull’effettivo fabbisogno di spesa per investimenti di ciascun ente²⁹. Un cambio di prospettiva si è realizzato a partire dal 2019, grazie anche all’intervento della Corte costituzionale, con il superamento del regime del doppio vincolo del pareggio, uno costruito sulla base delle regole di contabilità (d.lgs. 118/2011), l’altro sulla base di regole mutate da quelle europee. La scelta di disapplicare il

²⁷ così, Corte costituzionale sentenza n. 62/2013. Durante il periodo di recessione economica, la Corte costituzionale ha avallato tendenze restrittive, in modo da facilitare il mantenimento degli equilibri di bilancio. Sia sottolineando l’importanza del rispetto del tetto di indebitamento da parte degli enti (Corte cost. n.309/2012), sia ammettendo la legittimità di vincoli che destinassero risorse al raggiungimento degli equilibri di bilancio (Corte cost. n.205/2013 e n. 63/2013), la Corte ha adottato soluzioni accentratrici, riconoscendo poteri anche pervasivi del legislatore nazionale sulle scelte finanziarie degli enti territoriali

²⁸ Il meccanismo di calcolo del saldo prevedeva l’inclusione tra le entrate finali del fondo pluriennale vincolato (al netto delle quote provenienti da indebitamento) e la non considerazione, invece, degli stanziamenti al fondo credito di dubbia esigibilità.

²⁹ Il fenomeno dell’*overshooting* risulta ben analizzato dalla Corte dei conti sia nei vari rapporti sul coordinamento della finanza pubblica sia nella *Relazione sugli andamenti della gestione finanziaria degli enti locali nel primo anno di applicazione della contabilità armonizzata*, approvata dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 4/2018/FRG del 28 marzo 2018. Nella memoria presentata al Parlamento in sede di audizione sul DEF 2017, la Corte dei conti segnala che “*l’immutata situazione che emerge al termine del primo anno del nuovo vincolo induce a ritenere che quasi un ventennio di applicazione della regola fiscale non sia riuscito, nella sostanza, a ricondurre le amministrazioni ad una gestione virtuosa delle proprie finanze, con la conseguenza che anche il tanto atteso superamento del Patto non consente di apprezzare gli effetti positivi sperati in termini di **aumento della capacità di spesa***” (vedi, riquadro 5, pag. 53).

secondo vincolo appare finalizzata a rispondere ai rilievi dalla Corte costituzionale, che ha evidenziato come il pareggio di cui alla l. 243/2012 deve intendersi come “*parametro statistico*” di riferimento nella valutazione della posizione di complessivo equilibrio degli enti e non come regola operativa suscettibile di limitare la piena disponibilità delle risorse proprie. In particolare, il giudice delle leggi³⁰ ha fornito un’interpretazione costituzionalmente orientata dell’articolo 9 della legge n.243/2012, a mezzo della quale viene protetta l’efficacia dell’istituto dell’avanzo di amministrazione, evidenziando che la sua mancata inclusione tra le entrate finali rilevanti ai fini del saldo di finanza pubblica “*deriva dal fatto che la norma contestata è riferita al momento di redazione del bilancio di previsione, mentre l’accertamento del risultato di amministrazione dell’anno precedente avviene a esercizio inoltrato con l’approvazione del rendiconto*”, e specificando come risulta evidente “*che la mancata iscrizione dell’avanzo di amministrazione nel bilancio di previsione deriva dalla fisiologia temporale della gestione contabile e dal collegato principio di copertura della spesa, secondo cui qualsiasi intervento può essere realizzato solo dopo l’accertamento dell’esistenza della correlata risorsa*”³¹. In buona sostanza, la Corte ha affermato che l’avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell’ente che lo realizza e non può essere oggetto di “*prelievo forzoso*” attraverso indirette prescrizioni tecniche. L’unico vincolo alla piena disponibilità dell’avanzo è costituito dal suo accertamento in sede di approvazione del rendiconto di gestione, nel pieno rispetto delle regole contabili che presuppongono la verifica dell’equilibrio di bilancio *ex post*, cioè l’assenza di un disavanzo al termine della gestione che garantisce il buon andamento e la corretta ed efficace gestione dei servizi³². L’indisponibilità ai fini della componente positiva delle risorse del saldo di contabilità pubblica è, cioè, riferito all’avanzo presunto, che non può essere oggetto di programmazione né strumento di copertura di spese in sede di approvazione del bilancio. Il principio è stato rafforzato con una successiva pronuncia nella quale la Corte ha affermato che una norma che impedisse la piena utilizzazione dell’avanzo di amministrazione realizzato implicherebbe una lettura del pareggio di bilancio in termini di “*attivo strutturale inertizzato*”, cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate o per investimenti da programmare e, in quanto tale,

³⁰ cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017.

³¹ La Corte richiama i propri precedenti con i quali, in applicazione del principio di copertura della spesa, ha dichiarato costituzionalmente illegittime disposizioni normative che prevedevano l’applicazione dell’avanzo presunto al bilancio di previsione regionale (sentenze n. 279 del 2016, n. 250 e n. 266 del 2013 e n. 192 del 2012).

³² «È evidente, tuttavia, che gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto» (cfr. sent. n. 101/2018, punto 6.2.3, *cons. diritto*, di cui subito nel testo).

costituzionalmente non conforme agli artt. 81 e 97 Cost.³³ Tale impostazione, che ha trovato una sistematizzazione normativa nell'art. 1, commi 819-826 della legge di bilancio per il 2019³⁴, ha di fatto ridefinito il pareggio di bilancio come rispetto del bilanciamento contabile tra le tutte le entrate e tutte le uscite, facendolo coincidere con l'equilibrio di bilancio di cui al d.lgs. 118/2011³⁵, attenuando la rigidità dei bilanci per favorire fluidità alla manovra e stimolare azioni a sostegno dello sviluppo economico e sociale, consentendo, in particolare, di sbloccare le quote di avanzo accumulate da parte degli enti locali in vigenza delle regole sui saldi di finanza pubblica, e di tener conto anche dell'eventuale acquisizione di nuove risorse mediante accensione di debiti o della libera utilizzazione del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) alimentato da debito³⁶: il nuovo approccio è, dunque, in grado di rilanciare gli investimenti degli enti locali, anche alla luce dell'ordine di priorità nell'utilizzazione delle quote di avanzo libero stabilito dall'art. 187, comma 2, del Tuel, sebbene sull'effettività di tale quadro normativo risultino ancora perplessità,³⁷ nonostante la Consulta

³³ cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 101 del 2018, nella quale si afferma: “*Tenuto conto che le spese di natura pluriennale coincidono quasi specularmente con le risorse destinate agli investimenti, verrebbe, tra l'altro, contraddetto il principio di anticiclicità delle politiche di bilancio introdotto dal nuovo art. 81, primo comma, Cost., poiché per contrastare le fasi avverse del ciclo economico non potrebbero essere impiegate nemmeno le risorse già disponibili per gli investimenti.*”

³⁴ Si tratta della L. 145 del 2018, la quale detta anche specifiche disposizioni per garantire l'applicazione delle quote di avanzo vincolato e accantonato da parte degli enti in disavanzo di amministrazione (cfr. commi 897-898). Il tema è stato approfondito in quello che si può definire un vero e proprio manuale in materia di analisi del risultato di amministrazione nella contabilità armonizzata, costituito dall'allegato A par. 4) alla deliberazione della Corte dei conti, sezione regionale Campania, n. 110/2018/PARI sulla parifica dei rendiconti regionali 2015 e 2016.

³⁵ Si evidenzia, tuttavia, che qualora risultino andamenti di spesa degli enti non coerenti con gli impegni finanziari assunti a livello europeo, la novella opera un richiamo esplicito alla *clausola di salvaguardia*, che demanda al Ministro dell'economia e finanze la proposizione di misure adeguate al contenimento della spesa (art.1, comma 822, l. 145 del 2018).

³⁶ Per uno studio sugli effetti potenziali della misura sulla spendibilità degli avanzi di amministrazione degli Enti territoriali, si veda Ufficio Parlamentare di bilancio, *Gli avanzi spendibili degli Enti territoriali a seguito delle nuove regole sul pareggio*, Focus n. 3/2019. Sul FPV, vedi *infra*, nel testo al par. 3.

³⁷ Non tutti gli autori hanno condiviso la tesi che la legge 145/2018 abbia superato effettivamente la regola del pareggio di bilancio introdotta da una legge rinforzata quale è la L. 243/2012 e smi: cfr. F. SUCAMELI, “*Patto di stabilità*”, *principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*, in *Federalismi.it*, [15/2019](#). Le Sezioni Riunite di controllo della Corte dei conti, con deliberazione n. 20/2019, al cui contenuto danno continuità le sezioni regionali di controllo (cfr. Lombardia, deliberazione n. 58 del 12.4.2021), hanno confermato la vigenza, accanto al principio dell'equilibrio di bilancio, anche del pareggio di bilancio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012 basato su norme tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole vavevoli in quella sede. La Ragioneria Generale dello Stato (cfr. circolari nn. 3/2019, 5/2020 e

abbia chiaramente affermato che la sostenibilità del debito pubblico tramite il pareggio di bilancio e la normativa interna di recepimento delle regole europee del PSC) non può spingersi sino a sacrificare l'equilibrio del bilancio del singolo ente attraverso operazioni sostanzialmente espropriative dell'autonomia finanziaria camuffate dalla "tecnicità contabile".

A queste nuove regole di finanza pubblica che favoriscono le politiche di investimento, si sono accompagnate nell'ultimo quadriennio una serie di misure statali a sostegno degli investimenti locali che, secondo una felice espressione, costituiscono un vero e proprio "modello operativo" teso al rafforzamento del sostegno finanziario agli investimenti locali, intensificatosi significativamente con la crisi pandemica.³⁸

Si tratta di misure che hanno una prospettiva temporale tra 10 e 15 anni, determinando così un complesso di risorse destinate fino al 2034 superiori a 52 miliardi, di cui la quota più rilevante (45 per cento) finalizzata alle opere di messa in sicurezza, seguita dagli interventi per l'efficientamento energetico e lo sviluppo sostenibile (36 per cento), oltre lo sviluppo delle capacità progettuali³⁹, l'efficientamento energetico e la mobilità, i servizi essenziali e

8/2021) afferma, invece, che l'obbligo di rispetto del vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 9 della l. 243/2012 riguarda l'intero comparto e viene verificato *ex ante* ed *ex post* da RGS, anche ai fini del ricorso all'indebitamento. Sul punto, si rinvia Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, 2020, *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica*, di cui si riporta un passaggio di particolare chiarezza sul contenuto e gli effetti della richiamata deliberazione di orientamento n. 20/2019: "*La delibera, espressione della funzione nomofilattica riconosciuta alla Corte dei conti, non interviene per reintrodurre limiti o restrizioni alle modalità di finanziamento della spesa in conto capitale, ma risponde al precipuo intento di offrire una lettura conciliativa delle diverse disposizioni ordinamentali vigenti, al fine di recuperare in via interpretativa quella coerenza interna del quadro regolatorio non rinvenibile agevolmente nell'attuale formulazione delle norme. In adesione alle pronunce della Corte costituzionale e sulla base delle disposizioni di cui alla legge n. 145/2018, commi 821 e ss., pertanto, ciascun ente a livello individuale può utilizzare pienamente e senza limitazioni tutte le fonti di entrata ai fini del calcolo del proprio equilibrio di bilancio (a cominciare dalle risorse derivanti dal risultato di amministrazione e dal FPV anche per la parte costituita da indebitamento), con ciò evitando di dover esporre risultati economico-finanziari positivi che rimangono di fatto inutilizzabili in quanto prodotti da fonti di entrata non valevoli in termini di finanza pubblica. Tale equilibrio viene rilevato attraverso l'apposito prospetto contabile previsto dal d.lgs. 118/2011 e modificato a partire dal 2019 al fine di essere più rispondente agli investimenti degli enti territoriali*".

³⁸ cfr. Corte dei conti, *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2021*, cit.

³⁹ Alla politica di sostegno finanziario per la realizzazione degli investimenti, si accompagnano -infatti- le diverse linee di intervento finalizzate allo **sviluppo delle capacità progettuali degli enti locali**, fattore riconosciuto strategico per assicurare una continuità e una maggiore diffusione delle politiche di investimento, superando le difficoltà connesse alla sottodotazione di profili tecnici negli organici delle amministrazioni locali, determinata da oltre un decennio di vincoli e rigidità alle politiche assunzionali. Le due principali misure operative fanno capo al Ministero delle infrastrutture (attuazione dell'art. 1, comma 1079 della legge 205/2017) e al Ministero dell'interno (attuazione dell'art. 1, comma 51 della legge 160/2019). La normativa di riferimento prevede l'obbligo in capo agli enti locali di rispettare una specifica *timeline*, il mancato rispetto della quale determina l'automatica revoca del finanziamento: sono contingentati i tempi per la pubblicazione del bando, per l'aggiudica del servizio e per l'inserimento su

la perequazione infrastrutturale. Alla programmazione di risorse ingenti si è accompagnato un percorso evolutivo degli strumenti attuativi che ha portato alla costruzione di un modello regolatorio degli incentivi agli investimenti in grado di unire sostegno finanziario a responsabilità, in una logica sempre più lontana da quella del mero trasferimento di risorse. E' noto, infatti, che il tema delle politiche di investimento non riguarda esclusivamente la capacità finanziaria e la disponibilità di risorse ma interseca anche la questione della capacità di spesa e, più in generale, della capacità amministrativa degli enti locali: assetti organizzativi che garantiscano la tempestività e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse sono condizioni necessarie per accrescere gli effetti espansivi della spesa per investimenti, prima ancora che impianti normativi chiari e snelli⁴⁰; come ha annotato la Corte dei conti *“contribuiscono ad accrescere le difficoltà anche le incertezze nella interpretazione delle regole in un settore che negli ultimi decenni, è stato inciso da una produzione “alluvionale” di norme, interpretazioni, linee guida e pareri di vari soggetti istituzionali⁴¹”*. Il nuovo approccio del legislatore teso non soltanto a definire la quantificazione e l'erogazione dei contributi, ma a disciplinare l'intero ciclo di vita degli interventi, dalla fase delle candidature dei progetti alla realizzazione effettiva degli stessi, procedurale, finanziaria e fisica, rende gli enti territoriali protagonisti e responsabili delle strategie di sviluppo e di crescita che esprimono la visione del Paese per il futuro ed è un banco di prova in vista della definizione delle procedure attuative del programma delineato dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)⁴². Il modello operativo dei finanziamenti si basa su una procedura concorsuale per

Bdap della avvenuta aggiudicazione del servizio, in una logica che, come vedremo, mira a superare una delle maggiori criticità del ciclo tecnico della realizzazione delle opere pubbliche.

⁴⁰ È noto il dibattito sviluppatosi intorno al nuovo codice degli appalti emanato nel 2016 e all'intreccio di alcuni istituti con le politiche di prevenzione della corruzione amministrativa. Per una riflessione organica su appalti, burocrazia ed anticorruzione si veda M. CORRADINO, *L'Italia immobile*, 2020, Chiare lettere, il quale analizza i fattori in cui si incappa nel sistema di realizzazione delle opere pubbliche, nonostante risorse, progetti e gara bandite.

⁴¹ cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali, Esercizi finanziari 2018/2019*, cit., 172. Sul punto sono particolarmente interessanti le riflessioni di F. CINTIOLI, *Per qualche gara in più. Il labirinto degli appalti pubblici e la ripresa economica*, 2020, Rubettino editore, il quale ha osservato che una lettura esasperata del principio di concorrenza e una certa retorica dell'anticorruzione amministrativa *“hanno generato una palude di norme, regole e regolette, interpretazioni, procedimenti, buste chiuse, commissioni, chiarimenti, sedute segrete e aperte, offerte anomale, ricorsi, contenziosi, che tutti insieme oggi formano il labirinto dei contratti pubblici. Di fronte alla domanda “più gara o meno gara”, in questi anni la risposta è sempre stata “più gara!”, vuoi in nome della concorrenza vuoi in nome dell'anticorruzione. E le forme di confronto competitivo più flessibile, pure previste nelle direttive UE, sono state sempre penalizzate. Si è diffusa l'ostilità verso la discrezionalità della stazione appaltante e la paura di decidere è diventata la cifra del comportamento”*.

⁴² È opportuno precisare che alcune di tali linee di finanziamento sono confluite nel PNRR a seguito dell'adozione del DM 6 agosto 2021 (pubblicato nella GURI n. 229 del 24.9.2021), con il conseguente obbligo in capo agli enti locali, soggetti attuatori, di rispettare anche gli obblighi sostanziali e procedurali

la selezione delle istanze che presuppone innanzitutto la fissazione di condizionalità di carattere formale e sostanziale per l'ammissibilità delle candidature: modalità e tempistica per l'invio delle domande, identificazione dell'intervento attraverso un valido codice unico di progetto (CUP) al fine di consentirne il successivo monitoraggio, regolarità della posizione dell'ente con riferimento alla trasmissione dei dati contabili alla Banca dati unica delle Pubbliche amministrazioni. Requisiti sostanziali mirano, invece, a orientare la spesa al conseguimento degli obiettivi individuati dalle politiche di investimento; rispondono a tale scopo, ad esempio, la tipizzazione normativa degli interventi cui sono destinati i contributi, il collegamento con gli strumenti di pianificazione e programmazione dell'ente, la previsione di forme di cofinanziamento così da generare un positivo effetto leva che consenta di accrescere le dimensioni finanziarie dei progetti. Il limite determinato dal plafond di contributi erogabili rende necessaria, oltre la selezione delle candidature, anche la formazione della graduatoria dei potenziali beneficiari e, in tal senso, una parte fondamentale della regolamentazione riguarda la individuazione dei criteri e parametri di priorità, l'applicazione dei quali contribuisce a delineare ulteriormente gli obiettivi di *policy* sottostanti. Nel caso di ricorso a criteri contabili che delineano corsie preferenziali in base alla situazione finanziaria degli enti, ad esempio, i risultati che si intendono conseguire sono profondamente differenti: per i contributi finalizzati alla progettazione vengono avvantaggiati gli enti con maggiore disponibilità di cassa, al fine di stimolare gli investimenti in soggetti che presentano le potenzialità finanziarie per sostenerli; per i contributi finalizzati alla realizzazione delle opere di messa in sicurezza, invece, le priorità di natura contabile (esposizione di disavanzi di amministrazione o avanzi limitati) conseguono l'obiettivo di evitare che le rigidità di bilancio possano costituire un impedimento alla realizzazione di interventi necessari per garantire l'incolumità delle comunità amministrate o la difesa dei territori a rischio. Per gli interventi in materia di rigenerazione urbana e sviluppo sostenibile i criteri sostanziali che determinano l'ordine di priorità sono legati al contesto sociale ed economico del territorio sintetizzato nell'indice Istat di vulnerabilità sociale e materiale; possono costituire elementi preferenziali anche i benefici/vantaggi derivanti dalla realizzazione degli interventi alla comunità amministrata (come nel caso dei progetti per asili nido e servizi per l'infanzia) o, ancora, la rapidità con cui le risorse erogate possono trasformarsi in realizzazioni effettive (maggior punteggio attribuito ai progetti con livello di progettazione più avanzata). Il modello operativo degli incentivi si completa con la previsione di condizioni necessarie per poter mantenere le assegnazioni ricevute e ricevere le successive erogazioni: l'attivazione di meccanismi sanzionatori determina, infatti, la revoca dei benefici eventualmente già erogati o l'interruzione delle tranches successive nel caso di mancato rispetto della tempistica definita per l'avanzamento della fasi procedurali (pubblicazione del bando di gara, affidamento dei lavori, approvazione progetto,

previsti dalla normativa euro-unitaria e nazionale per l'attuazione e la rendicontazione del PNRR. Si fa riferimento ai seguenti fondi affidati al Ministero dell'interno nell'ambito della Missione 2 componente 4 (art. 1, comma 139 L. 145/2018, anno 2021) e art. 1, commi 29 e ss. L. 160/2019,) e della Missione 5 componente 2 (art. 1, comma 42 e ss. L. 160/2019, DPCM 21.1.2021 in materia di rigenerazione urbana)

rendicontazione a seguito di collaudo o regolare esecuzione dei lavori, ecc.) con conseguente recupero e riassegnazione delle risorse non utilizzate. L'esercizio della revoca, finalizzata ad evitare il mancato o parziale impiego delle risorse o la loro immobilizzazione per tempi eccessivamente lunghi, presuppone altresì la definizione di un sistema di monitoraggio procedurale e finanziario degli interventi oggetto di incentivazione e a tal fine il modello regolatorio di tutte le linee di finanziamento prevede, in adesione al dettato normativo, il monitoraggio nelle modalità previste dal d.lgs. 229 del 2011, in base al quale tutti gli enti beneficiari degli incentivi sono obbligati *“a detenere ed alimentare un sistema gestionale informatizzato contenente le informazioni anagrafiche, finanziarie, fisiche e procedurali relative alla pianificazione e programmazione delle opere e dei relativi interventi, nonché all'affidamento ed allo stato di attuazione di tali opere ed interventi, a partire dallo stanziamento iscritto in bilancio fino ai dati dei costi complessivi effettivamente sostenuti in relazione allo stato di avanzamento delle opere”*. Il sistema è rafforzato da una attività di controllo sulla realizzazione effettiva degli interventi svolta da parte dell'amministrazione titolare delle risorse erogate, ad esempio il Ministero dell'istruzione per l'edilizia scolastica o i Ministeri delle infrastrutture e della mobilità sostenibili e dell'interno per gli interventi di rigenerazione urbana e di mobilità sostenibile dei comuni.

Tale assetto organizzativo, come ha annotato la Corte dei conti, costituisce un banco di prova in vista della definizione delle procedure attuative del PNRR⁴³, il quale assegna un ruolo centrale alle amministrazioni territoriali nell'attuazione del programma di investimenti che sarà alla base della ripresa e del rilancio del Paese: quasi 90 miliardi di risorse, infatti, una quota pari al 39,4 per cento dei finanziamenti totali, sono destinate a progetti da realizzare da parte di regioni, comuni ed enti di area vasta, di cui 71,5 miliardi provenienti dal dispositivo europeo di ripresa e resilienza (RRF) e 15,9 miliardi dal Fondo complementare⁴⁴.

⁴³ Per un inquadramento generale del Dispositivo europeo di ripresa e resilienza e per la guida operativa al PNRR, v. L. MONTI, *I fondi europei, Guida al NextGenerationEU e al QFP*, LUISS, 2021. Per una prima analisi dell'impatto del PNRR sugli enti locali, anche nell'attica dell'attuazione del principio della perequazione strutturale di cui alla legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, *Stato di attuazione del federalismo fiscale, prospettive e Piano nazionale di ripresa e resilienza*, Audizione innanzi alla Commissione parlamentare sull'attuazione del federalismo fiscale, 27 ottobre 2021, reperibile a questo [link](#).

⁴⁴ I dati sono estratti dal *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2021*, cit., nel quale si annota: *“Rispetto al finanziamento complessivo da RRF e Fondo complementare previsto per ciascuna missione, il ruolo assegnato alle autonomie territoriali è determinante per la realizzazione degli investimenti della Missione 5, Inclusione e coesione (oltre il 90 per cento delle risorse), e della Missione 6, Salute (76 per cento delle risorse complessive). Ad eccezione degli interventi per la missione Salute, di competenza delle Regioni, i programmi di investimento vedono come soggetti attuatori prevalentemente comuni, province e città metropolitane in ambiti che si concentrano nella tutela e valorizzazione del patrimonio e del territorio, nelle infrastrutture sociali e nel rafforzamento dei servizi essenziali per le collettività (dalla mobilità, ai servizi scolastici e educativi, al trattamento dei rifiuti, ecc.). Sono settori interconnessi e reciprocamente funzionali che esprimono, oltre alla sfera di competenza costituzionalmente attribuita alle autonomie locali, anche la vocazione di prossimità di tali enti. I progetti nei quali si declinano le linee di intervento hanno*

Il tessuto comunale diffuso su tutto il territorio nazionale, infatti, consente di estendere i vantaggi delle politiche di investimento ad una platea molto ampia di soggetti. I progetti locali, inoltre, incardinati nell'ambito delle funzioni istituzionali delle autonomie, consentono di incrementare la dotazione di capitale e rafforzare i servizi ai cittadini in aree e settori considerati marginali dal mercato perseguendo con maggiore intensità gli obiettivi di riequilibrio e recupero dei divari di genere, intergenerazionale e territoriale, anche nell'ottica di contribuire all'identificazione di livelli minimi ed essenziali delle prestazioni e rendere i diritti di cittadinanza effettivi su tutto il territorio⁴⁵. È importante evidenziare che

prevalentemente natura di investimento, ma, in particolare per le azioni di rafforzamento dei servizi socio-assistenziali (potenziamento dell'offerta di asili nido e servizi all'infanzia, housing temporaneo, servizi per la presa in carico di soggetti fragili, rafforzamento della strategia per le aree interne, progetti di rigenerazione urbana) alle spese di infrastrutturazione si associano incrementi di spesa corrente legati alla gestione delle strutture realizzate”.

⁴⁵ Sono previsti interventi per la valorizzazione del patrimonio storico, artistico, culturale e paesaggistico di siti minori, aree rurali e periferie (M1C3) con una pianificazione nazionale per i piccoli borghi, enti fragili sotto il profilo ambientale, demografico e sociale, e una riqualificazione di giardini e parchi storici per valorizzarne la fruizione da parte del pubblico. Sono riconducibili a tale area anche progetti per la riqualificazione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica e di edifici di proprietà comunale da destinare ad usi sociali (M2C3), nonché gli interventi per il contrasto al dissesto idrogeologico, interventi di forestazione urbana e tutela dei boschi per ridurre le aree forestali in dissesto e quelle soggette a rischio idraulico (M2C4). Sono previsti, inoltre, interventi speciali di coesione territoriale (M5C3) declinati in progetti specifici mirati alla riduzione dell'impatto della crisi e alla creazione di condizioni di sviluppo in territori vulnerabili, ciò attraverso il rafforzamento della strategia per le aree interne, ulteriore incentivazione della ricostruzione nelle aree colpite dal terremoto, interventi per l'innovazione e la trasformazione ecologica e digitale nelle regioni del Sud. Ancora alla valorizzazione del territorio sono orientati i progetti di piccola dimensione per la resilienza e l'efficientamento energetico dei comuni (M2C4). All'area delle infrastrutture sociali, ma con una connotazione anche di tutela del territorio, sono riconducibili diversi interventi localizzati nelle periferie urbane spesso caratterizzate da una forte fragilità sociale: si prevede di potenziare l'offerta culturale e creativa attraverso progetti partecipati di rigenerazione urbana a base culturale (M1C3), nonché la realizzazione di interventi di rigenerazione promossi dalle città metropolitane e dai comuni tesi a rifunionalizzare e incrementare il patrimonio di edilizia residenziale pubblica, per rafforzare la rete di alloggi di *housing sociale* e per operare un recupero delle aree periferiche anche con la costruzione di impianti sportivi (M5C2); per la gestione sostenibile delle risorse idriche si prevedono numerosi interventi infrastrutturali, concentrati al Sud, finalizzati alla sicurezza dell'approvvigionamento e progetti nelle reti di fognatura e negli impianti di depurazione (M2C1). Sono riferibili alle infrastrutture sociali anche i progetti relativi all'economia circolare tesi da una parte ad affrontare le situazioni critiche nella gestione di rifiuti nelle grandi aree metropolitane del centro-sud e dall'altra a realizzare una transizione ecologica nel mezzogiorno e nelle isole minori (M2C1). Si prevede inoltre di investire in progetti di infrastrutture sociali a favore di minori, anziani non autosufficienti e persone con disabilità (M5C2). Per il rafforzamento dei servizi essenziali sono previsti progetti per il trasporto locale sostenibile finalizzati alla realizzazione di piste ciclabili urbane e turistiche e di interventi integrati (piste ciclabili, scuola bus, *sharing mobility*) nei comuni maggiormente interessati da effetti negativi della qualità dell'aria, incidentalità e congestione del traffico (M2C2); progetti per il rinnovo dei mezzi di trasporto pubblico e progetti per il trasporto rapido di massa in alcune grandi città (M2C2). Sarà di competenza dei comuni l'attuazione degli interventi per il potenziamento degli asili nido (M4C1) e gli interventi per la realizzazione, riqualificazione e messa in sicurezza delle scuole

il PNRR è un programma *performance based* e non di mera spesa, cioè un atto di pianificazione e programmazione di una serie di attività incentrato sulla definizione di *milestone* e *target* (M&T) che descrivono in maniera granulare l'avanzamento e i risultati delle riforme e degli investimenti (ossia, delle misure del PNRR) che si propongono di attuare. Le *milestone* definiscono generalmente fasi rilevanti di natura amministrativa e procedurale; i *target* rappresentano i risultati attesi dagli interventi, quantificati in base a indicatori misurabili. Più specificatamente, le *milestone* sono traguardi qualitativi da raggiungere tramite una determinata misura del PNRR; spesso individuano fasi chiave dell'attuazione delle misure (ad es. legislazione adottata, piena operatività dei sistemi informativi, ecc.). I *target* sono invece traguardi quantitativi da raggiungere tramite una determinata misura del PNRR e misurati tramite indicatori ben specificati (es. km di ferrovie costruite, metri quadri di superficie oggetto di interventi di efficientamento energetico, numero di studenti che hanno completato la formazione, ecc.). Nella logica del RRF, dopo un primo anticipo di risorse, i successivi pagamenti dell'Unione europea allo Stato membro sono effettuati solo in base al raggiungimento di M&T concordati *ex ante* e temporalmente scadenziati. Sicché la verifica dell'adempimento del Piano è condizione essenziale per poter (continuare) ad acquisire i fondi dalla Commissione e per evitare atti di sospensione delle erogazioni o nei casi più gravi atti di revoca del finanziamento con obbligo di restituzione⁴⁶. Che il passaggio sia cruciale per la storia della nostra Repubblica si evince a chiare lettere dalle parole del d.l. n. 77 del 2021, convertito nella legge n. 108 del 2021, con cui è stata

dell'infanzia. Sul contributo che il PNRR può dare nel riequilibrio infrastrutturale e nella perequazione dei servizi, si veda L. BIANCHI, A. FRASCHILLA, *Divario di cittadinanza. Un viaggio nella nuova questione meridionale*, Rubettino, 2020. Sui riflessi del PNRR sulle regioni del Mezzogiorno, si veda L. BIANCHI, B. CARAVITA, *Il PNRR alla prova del Sud*, Editoriale scientifica, 2021.

⁴⁶ Molto interessanti le riflessioni di F.CINTIOLI, *Risultato amministrativo, discrezionalità e PNRR: una proposta per il Giudice*, pubblicato sul sito giustizia-amministrativa.it, in merito al rapporto al nuovo tra istituzioni europee e Stati membri derivanti dall'assetto dei PNRR nel sistema delle fonti. Nota l'autore che il nuovo dispositivo europeo di cui al regolamento n. 241/2021 “segna il passaggio da una stagione nella quale il Patto di stabilità e crescita nei suoi sviluppi successivi si atteggiava come mero vincolo esterno e quantitativo a carico degli Stati membri – percepito come limite alla spesa – ad uno scenario nel quale la strada è ben diversa. Anche le vicende che avevano dato luogo nell'Eurozona alle misure correttive dopo la crisi del 2008 e che avevano portato all'istituzione del Meccanismo europeo di stabilità apprestavano sistemi di condizionalità che non esprimevano una vera e propria condivisione di un indirizzo politico a livello europeo, ma forme di controllo esterno e che quindi restavano diverse dallo scenario del dispositivo di ripresa e resilienza. Quel che va sottolineato dunque è che tale diversità non si riduce di certo solo nella disponibilità delle nuove risorse a sostegno del Piano nazionale. La svolta evidentemente non consiste nell'apprestamento di una mera transizione finanziaria. Il dispositivo non esclude affatto né la permanenza di un vincolo né l'esistenza di vere e proprie condizionalità. Il che significa che le condizionalità riguardano il raggiungimento degli obiettivi. Gli impegni presi dalla Repubblica rispondono così ad un **vincolo che si è trasformato da quantitativo in qualitativo, perché coincide con la realizzazione del programma e delle finalità che vi sono annesse**”.

scritta la *governance* del PNRR⁴⁷, ove si legge che “*la sollecita e puntuale realizzazione degli interventi*” inclusi nel PNRR “*assume preminente valore per l’interesse nazionale*”; la competenza legislativa dello Stato è, a sua volta, fondata non soltanto sull’art. 117, comma 2, lett. a), Cost., che attiene ai rapporti dello Stato con l’UE, ma anche sull’art. 117, comma 2, lett. m), che attiene ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti civili e sociali che debbono essere garantiti su tutto il territorio nazionale⁴⁸. In questo quadro, il legislatore ha adottato un livello di *governance* multilivello, nel quale il ruolo di enti titolari degli interventi è affidato alle Amministrazioni centrali (Ministeri e strutture della Presidenza del consiglio), mentre gli enti locali svolgono esclusivamente il ruolo di soggetti attuatori, ai sensi dell’art. 9 del citato d.l. n. 77 del 2021, di interventi “a regia”, assumendo la piena responsabilità di avviare tempestivamente le attività progettuali al fine di garantire il rispetto dei cronoprogrammi attuativi e di spesa, il conseguimento nei tempi previsti di *target* e *milestone* e, più in generale, il raggiungimento degli obiettivi strategici del PNRR, con riferimento ai progetti di propria competenza. Più precisamente, secondo le indicazioni del MEF⁴⁹, gli enti locali debbono svolgere i controlli di legalità e i controlli amministrativo contabili per garantire la regolarità delle procedure e delle spese sostenute prima di rendicontarle all’Amministrazione centrale titolare di interventi e rispettare gli obblighi connessi al monitoraggio dello stato di avanzamento fisico, finanziario e procedurale dell’intervento, nonché del conseguimento di eventuali *milestone* e *target* associati al progetto. Sotto tale profilo, si evidenzia che il legislatore è intervenuto anche sull’ordinamento contabile degli enti locali semplificando alcuni principi e allentando alcuni vincoli, come meglio si dirà più avanti, e stabilendo che i comuni “*accendono appositi*

⁴⁷ Al fine di garantire l’efficace attuazione del PNRR, con i decreti-legge 31 maggio 2021, n. 77 e 9 giugno 2021, n. 80, sono stati configurati il modello organizzativo e la *governance* del PNRR per favorire le interlocuzioni con la U.E. in tutte le fasi di attuazione, controllo e rendicontazione, conseguenti al pieno conseguimento dei Traguardi e Obiettivi. La normativa interna ha delineato un modello organizzativo articolato su due livelli di gestione: un livello di presidio e coordinamento e un livello di attuazione delle misure.

⁴⁸ Per una lettura critica del PNRR e alle prospettive di effettiva tutela e promozione dei diritti sociali che esso può garantire, v. G. DE MINICO, *Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. Una terra promessa*, in *costituzionalismo.it*. [2/2021](https://www.constituzionalismo.it/2/2021)

⁴⁹ cfr. RGS, circolare 10 febbraio 2022, n.9, contenente *le Istruzioni tecniche per la redazione dei sistemi di gestione e controllo delle amministrazioni centrali titolari di interventi del PNRR.*, ove si evidenzia che “*la tempistica stringente e prefissata per il conseguimento dei risultati impone che il sistema di gestione e controllo consenta di cogliere, con largo anticipo rispetto alle scadenze formali, eventuali criticità e di individuare tempestivamente azioni correttive finalizzate a garantire il rispetto degli impegni presi*”. La circolare evidenzia ancora che “*un siffatto disegno strategico di lungo periodo, ma da attuarsi in un tempo breve (cinque anni), non senza complessità di natura amministrativa, tecnica e di contesto, comporta necessariamente la partecipazione attiva di tutto il sistema istituzionale e dell’apparato amministrativo nelle sue diverse articolazioni centrali e territoriali*”.

capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione ...al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico" (art. 3, comma 3 del DM 11.10.2021). La norma è finalizzata a garantire –attraverso una codificazione contabile adeguata- lo svolgimento dei controlli interni amministrativo contabili su tutti gli atti del ciclo tecnico di realizzazione degli interventi (cfr. art. 9, comma 2 DM 11.10.2021), oltre le specifiche verifiche previste dalla disciplina attuativa del RRF in capo all'Amministrazione centrale titolare degli interventi, sulla base delle previsioni del DPCM 15.9.2021, nonché a facilitare i controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti che, in una logica di stimolo piuttosto che di impedimento, sono tesi a monitorare lo stato di avanzamento dei progetti nelle diverse scansioni temporali per verificare la tempestività delle realizzazioni e la qualità dei risultati⁵⁰ La corretta codificazione contabile, sia in entrata che in uscita, di tutte le risorse acquisite ed impiegate per l'attuazione del PNRR costituisce, pertanto, il primo presidio per assicurare la *"costante e completa attività di rilevazione dei dati afferenti ai progetti finanziati"* prevista dal sistema di governance del Piano, registrando una serie di informazioni, tra cui i *"dati finanziari , quali importo finanziario, eventuali altri fonti di finanziamento, quadro economico e relative voci di spesa, impegni contabili, impegni giuridicamente vincolanti, spese, pagamenti, recuperi, trasferimenti erogati"*⁵¹. Emerge, dunque, il ruolo della contabilità pubblica come strumento di ausilio all'attuazione delle politiche pubbliche e alla loro corretta rendicontazione ai vari *stakeholders* , solo se si comprende che essa (in ispecie, negli enti locali) non è materia propria dei ragionieri ma (oggi più che mai) strumento necessario per amministratori e dirigenti ai quali è demandato il compito di gestire in maniera corale i processi di programmazione. Assume, in sintesi, in questo nuovo contesto un particolare significato il principio elaborato dalla giurisprudenza costituzionale del bilancio come *"bene pubblico"*, vale a dire come documento capace di informare il cittadino sulle obiettive possibilità di realizzazione dei programmi e sull'effettivo mantenimento delle promesse elettorali⁵².

⁵⁰ Sui controlli della Corte dei conti sulle attività di attuazione del PNRR, cfr. Corte dei conti, Sezioni Riunite di controllo, deliberazione n. 21/2021/INPR, e Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 1/2022/INPR sulla programmazione delle attività di controllo delle due articolazioni della magistratura contabile per l'anno 2022. In particolare, nella seconda deliberazione, la Corte annota: *"La complessa trama attraverso la quale si sviluppa l'attuazione del piano in tutte le sue componenti ordinamentali, organizzative e funzionali impone meccanismi di monitoraggio, di coordinamento e di controllo adeguati e tempestivi, utili per affiancare i soggetti attuatori nello svolgimento della funzione e reindirizzarli tempestivamente nel caso in cui emergano ritardi, inefficienze o sviamento dagli obiettivi"*.

⁵¹ così, circolare RGS n.9/2022, cit.

⁵² cfr. Corte cost. sent. nn. 184/2016, 228/2017, 49/2018, 18/2019, 146/2019, 4/2020, 115/2020, 34/2021, 81/2021. Come scrive A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivistaaic.it*, n.4/2017, l'espressione indica il bilancio *"come strumento di attuazione del diritto-dovere delle istituzioni pubbliche di rappresentare le risorse disponibili e le scelte"*

*effettuate: come sono state presentate all'elettore, come sono state programmate, come sono state realizzate". Sul tema, vedi M. DEGNI-P. DE IOANNA, *Il bilancio è un bene pubblico*, Roma, 2017.*

3. La contabilizzazione della spesa di investimento nel principio contabile applicato.

Nella gestione dell'ente locale assume una fondamentale importanza il sistema informativo-contabile, sia nella prospettiva di garantire la disponibilità di adeguate informazioni sia nella prospettiva di presidiare le molteplici condizioni di equilibrio del bilancio che costituiscono un imprescindibile presupposto per garantire il durevole funzionamento dell'amministrazione pubblica locale, e renderne effettiva la *mission* che la legge le assegna a garanzia dello sviluppo locale e della piena attuazione dei diritti dei cittadini, soprattutto di carattere sociale. Tale ambito si inserisce nel più ampio sistema informativo dell'ente ed è fortemente incentrato sulla dimensione finanziaria che svolge la funzione autorizzatoria della gestione, mentre la dimensione economica e patrimoniale svolge ancora una funzione informativa e conoscitiva⁵³. Le regole contabili degli enti locali hanno subito una profonda evoluzione per effetto del d. lgs. 118/2011, contenente “*disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi*” in attuazione della legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale; il decreto mira, anche, a dare attuazione alle disposizioni comunitarie volte a migliorare il monitoraggio dell'osservanza delle regole di bilancio, mediante la previsione di quadri unici di bilancio per tutti i sotto-settori nei quali si articola l'amministrazione di ciascuno Stato membro, così migliorando l'efficacia delle operazioni di consolidamento dei conti pubblici, in precedenza condizionate da una forte eterogeneità dei sistemi contabili delle varie amministrazioni ed organismi pubblici. Il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici si connette, infatti, al principio di coordinamento della finanza pubblica, strumento fondamentale per il rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, derivante sia dall'ordinamento comunitario che da quello

⁵³ L'art. 2, comma 2, del d.lgs. 118/2011 dispone che gli enti locali “*adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale*”. Va, tuttavia, segnalato che il PNRR ha incluso tra le riforme abilitanti (1.15) quella della contabilità delle amministrazioni pubbliche con l'obiettivo di implementare un sistema di contabilità basato sul principio *accrual* unico per il settore pubblico, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e *standard* contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio. Il compito di implementare tale processo di innovazione, che mira alla realizzazione entro il 2026 di un nuovo sistema informativo a supporto dei processi di contabilità pubblica, basato su un'architettura del tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*) e strutturato in moduli, tra loro collegati e integrati, in grado di cogliere, con una unica rilevazione, il profilo finanziario, economico-patrimoniale e analitico di uno stesso fatto gestionale, è stato affidato dall'art. 9 del d.l. 152 del 2021, convertito dalla legge n. 233 del 2021, alla Struttura di governance del PNRR istituita presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, che dovrà acquisire il parere della Commissione Arconet sulle varie proposte “*al fine di favorire la partecipazione degli enti territoriali alla definizione della riforma*” (art. 9, comma 16, del d.l. 152/2021 cit.).

nazionale⁵⁴. Il profondo valore della riforma della contabilità degli enti territoriali, tuttavia, non consiste semplicemente nell'aver reso i dati contabili degli enti facilmente confrontabili ed aggregabili ai fini del consolidamento dei conti pubblici, quanto nell'aver introdotto una serie di strumenti diretti ad eliminare alcune cattive pratiche contabili che nel tempo si erano diffuse tra le varie amministrazioni, con l'obiettivo di rafforzare il processo di programmazione e di rendicontazione dell'attività, in linea con i nuovi postulati della responsabilità di mandato⁵⁵. Non era infrequente, infatti, che all'interno dei bilanci le poste in uscita venissero sottostimate, e che al contempo si tenesse conto di entrate che difficilmente venivano riscosse. A causa di questi problemi di valutazione, spesso si verificava uno scostamento tra le risorse effettivamente disponibili dell'ente, e la situazione contabile descritta nel bilancio. La riforma contabile, pertanto, si pone come *“una irripetibile occasione per rendere più leggibili i conti degli enti territoriali”*⁵⁶, che tende a ricollegare il più possibile le poste di bilancio a vere situazioni creditorie e debitorie, migliorando la capacità degli strumenti finanziari di rappresentare i risultati effettivi della gestione, accrescendo il livello di *accountability*, che costituisce uno dei postulati dei principi costituzionali sull'equilibrio di bilancio⁵⁷ e il presupposto fondamentale del circuito

⁵⁴ L'esigenza di migliorare la conoscenza dei fenomeni, cui è preordinata l'armonizzazione avviata con il d.lgs. n. 118/2011 (bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche ecc.), trova corrispondenza nella normativa comunitaria (direttiva n. 2011/85/UE del Consiglio, in data 8 novembre 2011), relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, secondo cui *“gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza”* (art. 3).

⁵⁵ Secondo un consolidato orientamento della Corte costituzionale la trasparenza dei conti risulta *«elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione, in quanto consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale, e per responsabilizzare gli amministratori»* (sentenza n. 49/2018).

⁵⁶ Così si è espressa più volte la Corte dei conti alla vigilia dell'introduzione della nuova contabilità armonizzata negli enti locali. Cfr. Sezione delle Autonomie, *Audizione in Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*, del [29 maggio 2014](#) e del [27 novembre 2014](#); *deliberazione n. 4/2015/INPR* del 24 febbraio 2015.

⁵⁷ La dimensione della responsabilità politica correlata alla durata del mandato elettorale impone una tempestiva *accountability* nei confronti degli elettori ed esige scritture contabili trasparenti, da cui emerga quanto è stato realizzato e come sono state impiegate le risorse e, in caso di violazione dei principi di sana gestione finanziaria, la rideterminazione degli equilibri di bilancio degli esercizi successivi, sul presupposto che uno squilibrio nei conti della finanza pubblica allargata può far pesare maggiormente sulle fasce più deboli della popolazione le manovre restrittive di risanamento, venendo altresì a gravare in modo sproporzionato sulle opportunità di crescita. Sotto tale profilo si segnala l'obbligo normativo, imposto dall'art. 4 del d.lgs. 149 del 2011, ai sindaci e ai presidenti di provincia, di pubblicare, far certificare dall'organo di revisione contabile e trasmettere alla Corte dei conti la relazione di fine mandato per garantire il perseguimento degli obiettivi di divulgazione informativa verso i cittadini-elettori; come chiarito dalla

rappresentativo⁵⁸. La dottrina⁵⁹ ha evidenziato che, in realtà, alla luce della giurisprudenza costituzionale, l'armonizzazione dei conti pubblici assume fundamentalmente carattere polivalente, in quanto, stante la molteplicità di interessi costituzionali coinvolti, *“trova la sua ragione nella disciplina di specifiche prerogative dell'ente territoriale e nella “omogeneizzazione” di dette prerogative attraverso modalità di “espressione contabile” le quali devono essere compatibili con le regole indefettibili poste a tutela della finanza pubblica, in attuazione di una pluralità di precetti costituzionali⁶⁰”*, tra i quali campeggia quello del pareggio (*recte*: equilibrio) di bilancio. Il fattore di maggiore novità è dato dal fatto che il principio contabile della competenza finanziaria potenziata impone di registrare e contabilizzare le entrate e le spese nel momento in cui sorgono, rispettivamente, il diritto a riscuotere e l'obbligazione di pagamento, ma di imputarle all'esercizio in cui le obbligazioni attive e passive vengono a scadenza, cioè sono esigibili. Tale principio, dunque, rappresenta un punto nevralgico per la costruzione del bilancio degli enti territoriali e, se correttamente applicato, consente di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese, che nel previgente sistema davano luogo a disavanzi occulti, al finanziamento di spese anche di investimento con entrate future e, quindi, incerte, a strutturali o ripetute crisi di liquidità e a ritardi nei pagamenti dei debiti commerciali rispetto alle regole eurounitarie.

Il risvolto pratico di tale principio consiste nel dare impulso ed avvicinamento alla fase di cassa, con l'effetto prospettico di un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui, da collegare a veri crediti e veri debiti della pubblica Amministrazione: per quanto riguarda l'entrata non è più possibile accertare ed imputare a bilancio somme che scadono in esercizi futuri, mentre per le spese non è possibile imputare all'esercizio corrente somme la cui esigibilità matura nell'esercizio successivo. L'effettività della posizione creditoria o debitoria rende necessaria, in entrambi i casi, l'indicazione del momento in cui il credito o il debito vengono a scadenza, e quindi diventano esigibili; si tratta di concetti mutuati dal diritto civile, i quali implicano che il diritto del creditore ad ottenere il pagamento sia giunto a maturazione, risultando effettivamente eseguita la prestazione dedotta in contratto. La competenza finanziaria diventa, così, una competenza *realizzativa*, in cui crediti e debiti che

giurisprudenza contabile, tale obbligo *“concorre alla realizzazione della pubblicità e trasparenza dell'azione amministrativo-politica degli enti locali in modo da consentire al cittadino di valutare l'operato dell'amministrazione uscente e di adottare scelte maggiormente consapevoli”*: *ex multis*, cfr. Corte conti, sez. regionale controllo Lombardia, decisione n. 199/2021/VSG.

⁵⁸ cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 18/2019, cit. che ha affermato il rapporto di fondamentale interdipendenza del principio di *“sana e corretta gestione finanziaria dei bilanci pubblici con il principio di legittimazione democratica, indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività ed il mandato elettorale degli amministratori”*.

⁵⁹ cfr. T. TESSARO M. SIMONETTO, op. cit., p.21.

⁶⁰ così, Corte costituzionale, sent. 184/2016.

scadono nell'esercizio devono poter garantire, tra loro, un perfetto equilibrio di flussi finanziari⁶¹. Il nuovo principio richiede, pertanto, che sia facilmente riconoscibile sia il momento di perfezionamento, sia il momento di esigibilità di un'obbligazione. Nello specifico, tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è giuridicamente perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui la correlata obbligazione di pagamento viene a scadenza. I momenti della formazione delle poste di bilancio si presentano, quindi, come astrattamente e logicamente distinti, sebbene siano materialmente coincidenti e rappresentino le due facce di una stessa medaglia. Appena l'obbligazione è perfezionata, infatti, il soggetto responsabile ha l'obbligo di registrarla. La registrazione consiste nell'azione materiale dell'inserimento dell'importo all'interno delle scritture contabili. L'aspetto della registrazione si lega, quindi, al concetto del perfezionamento dell'obbligazione. Detto in altre parole: non possono registrarsi obbligazioni che non siano giuridicamente perfezionate. Nello stesso istante in cui si inserisce in contabilità l'importo dell'obbligazione pecuniaria, il responsabile dovrà occuparsi di imputarlo all'esercizio finanziario corretto (oppure, ai più esercizi se è spalmato nel tempo), che è quello in cui l'obbligazione viene a scadenza⁶². L'aspetto dell'imputazione è, quindi, legato al concetto della scadenza dell'obbligazione, ovvero il momento in cui essa diventa esigibile.

Da qui emerge l'ulteriore caratteristica del nuovo principio contabile, particolarmente rilevante nello studio delle politiche di investimento locale, cioè la rilevanza della dimensione temporale delle obbligazioni e delle correlate registrazioni contabili. Come ha osservato la Corte dei conti, *“l'ordinamento precedente era caratterizzato da una sostanziale a-temporalità della programmazione e gestione degli impieghi di risorse: con i residui “tecnici” e con gli impegni degli accantonamenti di risorse, la rappresentazione contabile si rendeva opaca e non consentiva di valutare i tempi dell'azione amministrativa in termini di effettivo impiego delle risorse acquisite, misurato da obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, e di determinazione della distanza temporale tra il*

⁶¹ La Corte costituzionale ha chiarito che il principio fondamentale di copertura delle spese di cui all'art. 81, terzo comma della costituzione, richiede «la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime. In questo quadro è evidente che la copertura di spese mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale [...]. Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di “accertamento dell'entrata”, poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell'esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro» (cfr. sentenza n. 6/2017).

⁶² La compresenza del momento della registrazione e di quello dell'imputazione è il cuore del principio di competenza finanziaria potenziata: il meccanismo non solo rende impossibile la registrazione di obbligazioni non perfezionate, ma impone anche un rigoroso criterio di imputazione delle obbligazioni, il quale assicura la precisione delle previsioni finanziarie.

*momento di acquisizione dei mezzi finanziari e il momento del loro impiego*⁶³”; la riforma ha inteso, invece, collegare le poste di bilancio dell’ente a documenti dettagliati e che abbiano una precisa collocazione nel tempo, migliorando la trasparenza, la veridicità e la chiarezza dei bilanci pubblici⁶⁴, e consentendo il monitoraggio effettivo della spesa per investimenti attraverso la “trasformazione” dei dati di competenza finanziaria (impegni) in dati di competenza economica⁶⁵. Nel precedente sistema contabile, l’assunzione dell’impegno contabile relativo ad una spesa di investimento risultava imputato nell’esercizio dell’accertamento dell’entrata con cui l’intervento era finanziato, indipendentemente dal sorgere di obbligazioni giuridiche per la realizzazione dell’intervento stesso; i c.d. impegni tecnici che davano luogo a residui passivi impropri, registravano l’intero costo dell’opera pubblica nell’esercizio finanziario in cui non era di fatto non erano maturate obbligazioni esigibili, non consentendo alla contabilità di rappresentare in modo veritiero lo stato di realizzazione delle politiche pubbliche né di consentire la rilevazione dei debiti dell’amministrazione. La corretta applicazione del nuovo principio contabile consente, invece, di valorizzare la dimensione temporale del ciclo realizzativo, rappresentando correttamente le quote di costo che vengono registrate nell’esercizio in cui matura l’esigibilità, e restituendo alla contabilità finanziaria la funzione di rappresentare nei residui attivi e passivi effettive poste di credito e debito dell’ente. Il principio contabile applicato, per quanto in particolare riguarda le spese di investimento, connotate da un intrinseco carattere pluriennale, presuppone una rinnovata attenzione all’attività di programmazione che trova la propria sintesi nel cronoprogramma dei singoli interventi. Il legislatore⁶⁶ dispone, infatti, che le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto, che ha ad oggetto la realizzazione dell’investimento, sulla base del cronoprogramma; tale documento -secondo il principio contabile applicato- è *auspicabile* che sia acquisito anche nell’ipotesi in cui l’obbligazione relativa all’investimento da realizzare viene perfezionata senza procedura di evidenza pubblica, allegandone al contratto una versione semplificata. Il riferimento

⁶³ cfr. Corte dei conti, Sezione autonomie, deliberazione n. aut 4/2015/INPR.

⁶⁴ È in questa logica che si coglie il significato delle seguenti affermazioni della Corte dei conti, nell’ambito della già citata audizione del 27.11.2014 innanzi alla Commissione Parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale: *“il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di Regioni ed Enti Locali si pone come cruciale premessa di una “operazione verità” tesa a restituire la necessaria trasparenza alla finanza territoriale, aggregato che, com’è noto, incide da tempo in misura rilevante sul conto della pubblica amministrazione”*.

⁶⁵ cfr. Dipartimento per gli Affari interni e Territoriali, Ministero dell’Interno. Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, *Gli investimenti degli enti locali. Analisi degli andamenti e azioni per il rilancio.*, reperibile al seguente link: <https://dait.interno.gov.it/finanza-locale/documentazione/investimenti-degli-enti-locali-analisi-degli-andamenti-e-azioni-per>

⁶⁶ cfr. d.lgs. 118/2011 e smi, All.2, Principio contabile applicato, par. 5.3.1

normativo al cronoprogramma non è da intendere al documento che (in base agli artt. 40 del D.p.r. n. 207 del 2010 e 17 dell'allegato XXI del d.lgs. n.163 del 2006⁶⁷) deve essere allegato al progetto definitivo ed esecutivo al fine di rappresentare graficamente, in un diagramma, la pianificazione dell'andamento temporale delle fasi e dei costi delle varie lavorazioni, con l'indicazione dei vari stati di avanzamento dei lavori che contrattualmente danno luogo ad obbligazioni di pagamento; ai fini della corretta applicazione del principio contabile, il cronoprogramma deve riguardare tutte le fasi del ciclo tecnico per l'attuazione dell'investimento, a partire dalla pianificazione dell'intervento fino alla certificazione della sua corretta esecuzione (emissione del certificato di collaudo per le opere pubbliche di maggiore rilevanza), tenendo conto della maturazione delle varie obbligazioni di pagamento, anche alla luce dei tempi stimati di attraversamento delle varie fasi del procedimento, in relazione ai correlati flussi di cassa, quando si tratta di interventi eterofinanziati. La costruzione di un adeguato cronoprogramma ai fini della corretta imputazione della spesa di investimento implica, dunque, una sinergia tra uffici tecnici ed uffici finanziari e tra questi e gli organi politici e quelli di controllo interno, nonché l'utilizzazione di strumenti e tecniche di *project management* anche nell'ottica della tempestiva rilevazione di eventuali scostamenti e del conseguente continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti a garanzia della salvaguardia degli equilibri di competenza e di cassa del bilancio. La Corte dei conti ha richiamato l'attenzione sulla simmetria tra *ciclo tecnico* degli investimenti e correlato *ciclo finanziario*, i quali trovano un collegamento sistematico nel cronoprogramma⁶⁸: laddove si interrompe oppure rallenta in modo anomalo il ciclo tecnico, anche il ciclo finanziario subisce una interruzione, con la conseguente necessità di avviare nuovamente l'intero procedimento di spesa. Da ciò consegue che la contabilità armonizzata può fornire, in questa fase espansiva della spesa per investimenti in cui è richiesto un consistente sforzo per conseguire un tempestivo e proficuo impiego di tutte le risorse nei tempi scanditi dal PNRR, strumenti utili anche ad organizzare il monitoraggio dell'andamento gestionale e della effettiva realizzazione di quanto programmato nel ciclo di bilancio⁶⁹; tra questi, il principale strumento è il fondo pluriennale vincolato (FPV), istituito

⁶⁷ tali norme del codice De Lise sono ancora vigenti alla luce dell'art. 216, comma 4 del nuovo codice dei contratti pubblici, fino all'entrata in vigore del regolamento unico con il quale saranno definiti i contenuti della progettazione dei tre livelli previsti dall'art. 23 del d.lgs. 50 del 2016 e smi. Il tema sarà trattato *infra* al cap. 4.

⁶⁸ cfr. Corte dei conti, Sezione autonomie, delibera n. 2/2021/INPR, par.3

⁶⁹ Una migliore qualità della contabilizzazione delle poste di bilancio degli enti territoriali si pone come elemento propulsivo per il miglioramento delle iniziative in ambito territoriale e per la tutela dei diritti sociali dei cittadini. Vista la sua portata innovativa, l'applicazione completa ed effettiva della competenza finanziaria richiede un reale cambiamento di approccio e di mentalità da parte dell'operatore pubblico. Il principio, infatti, non si riduce a "mero argomento di tecniche contabili ma presuppone e richiede un coinvolgimento reale, responsabile ed effettivo di tutti i responsabili di servizio e degli amministratori pubblici

nato per la mera esposizione contabile delle diacronie inerenti alla gestione di competenza e di cassa dei programmi aventi valenza pluriennale ma che, se utilizzato correttamente, costituisce un misuratore di efficacia dello sviluppo dei programmi di spesa.

3.1 Il Fondo pluriennale vincolato come strumento di programmazione e controllo della spesa di investimento.

Ha chiarito la Corte costituzionale⁷⁰ che uno dei caratteri fondamentali del principio di competenza finanziaria potenziata consiste nell'obbligo della copertura finanziaria a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa. In particolare, per quanto riguarda le spese di investimento che vengono a scadere in più esercizi finanziari, il principio generale (n.16) dispone che *“deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento”*; mentre, il principio applicato (n.4/2, par 5.3.3) specifica che la copertura di spese che comportano impegni imputati a più esercizi *“deve essere predisposta con riferimento all'importo complessivo della spesa di investimento”*, e individua in modo tassativo le modalità di copertura di tale tipologia di spese di investimento che generano obbligazioni imputate ad esercizi successivi a quello in corso di gestione. La competenza finanziaria potenziata, in sostanza, tende a responsabilizzare gli amministratori rispetto alle spese d'investimento, in coerenza con i già illustrati principi di equilibrio di bilancio e sostenibilità dell'indebitamento; le decisioni di finanza pubblica compiute da un amministratore durante un esercizio finanziario non possono influenzare eccessivamente e irragionevolmente gli esercizi successivi, condizionando l'operato degli amministratori futuri. La soluzione adottata dal legislatore evita, così, situazioni per le quali una spesa di carattere pluriennale possa essere “ereditata” dall'amministrazione successiva a quella che l'ha avviata, senza che siano state allo stesso tempo previste le opportune coperture. In tale ottica, spetta a chi dà vita alla spesa di doversi far carico del reperimento delle risorse per la sua realizzazione, onere che non può essere trasferito ai futuri amministratori. D'altro canto, non è nemmeno possibile impedire agli organi politici di prendere decisioni che abbiano effetti duraturi nel tempo. La disciplina approntata dal legislatore, in sostanza, ha inteso garantire un bilanciamento tra queste due esigenze: tutelando il principio di responsabilità politica ed amministrativa ma ammettendo la possibilità di realizzare interventi durevoli nel tempo ed in grado di accrescere il valore del patrimonio pubblico. Tralasciando l'analisi delle altre forme di copertura della spesa di investimento⁷¹, al fine di approfondire la concreta operatività del principio contabile, mettendo in luce la funzione del fondo pluriennale vincolato, ci soffermiamo sulla modalità di copertura tramite le entrate accertate

⁷⁰ sent. n. 6/2017

⁷¹ Per approfondire la materia si rinvia a S. BILIARDO e M. ANZALONE (a cura di), A. Beltrami – F. Delfino – D. Di Russo – P. Mariani – R. Mussari – C. Simeone - *Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti, organismi e società*, Neldiritto editore, 2021.

a seguito di obbligazione giuridica perfezionata e imputate al titolo 4, 5 o 6. Il principio applicato chiarisce che costituiscono idonea forma di copertura delle spese di investimento che generano obbligazioni a scadenza pluriennale le entrate accertate ed imputate a esercizi successivi e quelle accertate ed imputate all'esercizio in corso di gestione. L'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a spese di investimento deve indicare gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che ne costituiscono copertura, indicando per gli impegni imputati a esercizi successivi, se si tratta di entrate accertate esigibili nell'esercizio di imputazione degli impegni di cui costituiscono copertura ovvero se si tratta di entrate accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione.

Tuttavia, nella prima categoria ai fini della corretta copertura delle spese di investimento non rientrano tutte le entrate accertate e imputate ad esercizi successivi; il legislatore esclude espressamente, ad esempio, le entrate derivanti da permessi di costruire *“in considerazione dell'incertezza che gli accertamenti imputati a esercizi futuri possano tradursi in effettive risorse disponibili”*; in generale, deve trattarsi di entrate la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione: si fa riferimento, ad esempio, alle entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (come i prestiti obbligazionari a somministrazioni periodiche), ovvero ai contributi a rendicontazione provenienti da altre amministrazioni pubbliche che adottino il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata. In tale caso, come chiarisce il principio contabile applicato (par. 3.6, lett. c), l'ente locale beneficiario del contributo per investimenti accerta l'entrata sulla base del provvedimento con cui l'amministrazione erogante impegna la spesa sul proprio bilancio, imputando l'entrata agli stessi esercizi in cui quest'ultima ha imputato la spesa in capo al proprio bilancio. La complessiva entrata, una volta accertata, costituisce valida forma di copertura della spesa di investimento, che viene imputata agli esercizi in cui è prevista la realizzazione della spesa in base al cronoprogramma.

È, tuttavia, possibile dare copertura finanziaria ad investimenti pluriennali con entrate accertate ed imputate all'esercizio in corso di gestione: può trattarsi di entrate proprie, come i proventi dei permessi di costruire e relative sanzioni, ovvero di trasferimenti a destinazione vincolata di altre amministrazioni pubbliche, ovvero di entrate derivanti da mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, o anche dell'applicazione al bilancio dell'avanzo di amministrazione disponibile accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto⁷². Laddove si utilizzano tali forme di copertura della spesa di investimento, è evidente che la corretta applicazione del principio di competenza finanziaria necessita di tecniche contabili per rappresentare il disallineamento tra l'accertamento (anticipato) delle entrate rispetto alla

⁷² Sul concetto di avanzo di amministrazione e sul ruolo della deliberazione consiliare nella determinazione e accertamento del risultato di amministrazione, si veda Corte costituzionale, sent. 70/2012.

realizzazione delle spese, cui le stesse sono destinate, le quali, non sono esigibili nel medesimo esercizio, benché giuridicamente e contabilmente impegnate. Come ha chiarito la Corte costituzionale, *“dalla scelta del legislatore di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata deriva la necessità di istituire il fondo pluriennale vincolato, il quale serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l’acquisizione delle risorse ed il loro impiego”*⁷³; esso consente la *“mera esposizione contabile delle diacronie inerenti alla gestione di competenza e di cassa dei programmi aventi valenza pluriennale”* ed assume la funzione di *“garanzia conservativa di risorse non erogate ma vincolate nel fine”*⁷⁴. Secondo il principio contabile applicato (par. 5.4), il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate (sebbene non ancora riscosse) destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente giuridicamente perfezionate e già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata. Prevalentemente esso riguarda le spese in conto capitale, ma può anche essere destinato a garantire la copertura di spese correnti pluriennali impegnate a fronte di entrate accertate derivanti da trasferimenti correnti vincolati.⁷⁵

Esso ha la duplice funzione di garantire la copertura di spese, oggetto di obbligazioni giuridiche già perfezionate, imputate agli esercizi successivi a quello in corso nonché quella di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l’acquisizione dei finanziamenti e l’effettivo impiego di tali risorse.

Sotto il primo profilo, si evidenzia che sullo stanziamento di spesa intestato al fondo pluriennale vincolato non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti; il fpv, in pratica, è un mero saldo di risorse già accertate e destinate interamente a copertura di spese impegnate ma non ancora esigibili e, quindi, non può costituire strumento per dare copertura a nuove spese diverse da quelle alle quali è già stato finalizzato e che si renderanno esigibili

⁷³ così, Corte costituzionale, sent. 6/2017.

⁷⁴ così, Corte costituzione, sent. 247/2017 e n. 101/2018.

⁷⁵ Da ciò deriva che nei quadri di bilancio è iscritto *distintamente* in entrata il fondo pluriennale vincolato **di parte corrente** e di **parte in conto capitale**. Costituisce eccezione al principio generale che correla il fondo pluriennale vincolato ad entrate destinate al finanziamento di investimenti già accertate o ad entrate correnti vincolate, la previsione di cui alla lettera a) del par. 5.4.2 del principio contabile applicato, secondo la quale -solo in sede di riaccertamento ordinario dei residui- il fondo pluriennale vincolato viene utilizzato come strumento per la reimputazione di un impegno di spesa -non finanziato da entrate vincolate- che sebbene imputato all’esercizio in corso di gestione non è risultato interamente esigibile. Il principio, tuttavia, a rimarcare la deroga alla regola generale, richiede che si dia atto degli eventi verificatisi successivamente al perfezionamento dell’obbligazione che implicano una modifica al contratto in termini di cronoprogramma e di ciclo adempimentale: il FPV è, in questo caso, mero strumento per la reimputazione al successivo esercizio finanziario delle spese già impegnate nel precedente esercizio, a valere sulle entrate correnti complessivamente disponibili (principio dell’unità di bilancio), al fine di garantire la copertura ed il pagamento della quota di spese che andranno a scadere nel nuovo esercizio finanziario.

in esercizi successivi, in base al cronoprogramma che accompagna l'assunzione dell'impegno contabile correlato. Sulla base di tale corretta ricostruzione dell'istituto, la Corte costituzionale⁷⁶, ribadendo che il fondo pluriennale vincolato è costituito da *“risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori alle scadenze”* del fondo stesso, ha affermato che *“la qualificazione normativa del fondo pluriennale vincolato costituisce una definizione identitaria univoca dell'istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali”*, precisando che nemmeno il legislatore può introdurre norme che limitino l'utilizzazione degli stanziamenti a valere sul fondo pluriennale vincolato ai fini della determinazione dei saldi contabili degli enti locali rilevanti ai fini dei vincoli di finanza pubblica, se non espropriando gli enti locali di risorse già destinate alla copertura di spese già finanziate e per la cui realizzazione risultano assunte obbligazioni giuridicamente vincolanti: una tale previsione normativa implicherebbe una *“eterogenesi strumentale agli equilibri della finanza pubblica allargata, al contempo provocando una scopertura sopravveniente di iniziative già approvate e, in ragione di ciò, un conseguente squilibrio per il bilancio dell'ente territoriale investito dalla contestata novella legislativa”*, in palese violazione dell'art. 81 della Costituzione. Sotto tale profilo, dunque, il fondo pluriennale vincolato è volto a garantire gli equilibri di bilancio mediante la previsione di un apposito accantonamento che fornisca copertura ad obbligazioni già assunte nei casi in cui vi sia uno iato temporale tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego⁷⁷ e, quindi, rileva l'effettività dell'accertamento delle entrate imputate ad

⁷⁶ si tratta della già citata sentenza n. 247 del 2017 con la quale la Corte costituzionale ha risolto le questioni di costituzionalità riferite all'art. 1, comma 1, lettera b), della legge 12 agosto 2016, n. 164 che di fatto limita l'inclusione del fondo pluriennale vincolato tra i saldi delle entrate e spese finali rilevanti per la determinazione del vincolo di finanza pubblica. Le Regioni avevano lamentato che tali norme *“impedirebbero la naturale utilizzazione del fondo pluriennale vincolato, trasformandolo di fatto in un indebito contributo dell'ente territoriale agli obiettivi di finanza pubblica. In tal modo, un istituto nato per la mera esposizione contabile delle diacronie inerenti alla gestione di competenza e di cassa dei programmi aventi valenza pluriennale sarebbe conformato dalle norme impugnate in un'indebita intrusione negli equilibri finanziari dell'ente territoriale, ponendo in essere una patente violazione della sua autonomia finanziaria e del correlato buon andamento della programmazione”*. La Corte ha optato per una lettura costituzionalmente orientata della norma contestata: *“l'iscrizione o meno nei titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dell'entrata e nei titoli 1, 2 e 3 della spesa deve essere intesa in senso meramente tecnico-contabile, quale criterio armonizzato per il consolidamento dei conti nazionali. Tale aggregazione contabile non incide né quantitativamente né temporalmente sulle risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori alle scadenze del fondo pluriennale vincolato. Riportando la lettura di tali disposizioni alla loro finalità di aggregazione macroeconomica, vengono a cadere tutti i pretesi pregiudizi per le finanze delle autonomie ricorrenti. Queste ultime, unitamente agli altri enti territoriali, mantengono, infatti, la piena facoltà di gestire secundum legem il fondo pluriennale vincolato, indipendentemente dalla sua collocazione nei contestati titoli di bilancio”*.

⁷⁷ Sul punto si rinvia a Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Liguria, delibera n. 2/2021/PRSP in cui la sezione esamina il rendiconto di un Comune evidenziando che a fronte della realizzazione nel 2019

esercizi precedenti a quelli nei quali il fondo pluriennale vincolato costituisce strumento di copertura delle spese, onde evitare il finanziamento di spese in disavanzo o la realizzazione di investimenti con entrate future o incerte; occorre, quindi, che sia perfezionato il procedimento amministrativo di accertamento dell'entrata che finanzia la spesa con l'adozione del provvedimento amministrativo previsto dai rispettivi ordinamenti locali.

Il principio contabile applicato sottolinea, poi, l'altra funzione dell'istituto che è uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche che evidenzia con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo. È in questa chiave che, come più volte sottolineato dal giudice contabile, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma che indichi gli esercizi in cui la spesa andrà a scadere e diverrà esigibile⁷⁸. Tale funzione supera il tecnicismo insito nelle regole contabili, esaltando la funzione strumentale della contabilità rispetto alla trasparenza delle scelte di bilancio e all' *accountability* del mandato politico. Secondo una felice sintesi, il bilancio pubblico deve *“rappresentare le risorse disponibili e le scelte effettuate: come sono state presentate all'elettore, come sono state programmate, come sono state realizzate”*⁷⁹; le politiche pubbliche locali, oggetto di formulazione nel Documento unico di programmazione e nei programmi settoriali ad esso allegati, si sviluppano in scelte aventi ad oggetto obiettivi strategici, con indicatori e *target*, anche temporali, che debbono trovare idonea rappresentazione già nel bilancio di previsione, a livello di missione e programma, e poi più dettagliatamente nel Piano esecutivo di gestione (Peg), con riguardo a ciascuna delle spese oggetto di programmazione in termini di obiettivi operativi. Per quanto riguarda le spese di investimento, la loro previsione e programmazione è fondata sul programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale disciplinati dall'art. 21 del d.lgs. 50 del 2016 e dal DM n. 14 del 2018, di cui tratteremo diffusamente. In questa sede, è importante sottolineare che lo strumento che risponde a tale esigenza di rappresentazione delle politiche pubbliche in termini di risorse e di tempi per il loro impiego in chiave realizzativa è il fondo pluriennale vincolato. In fase di previsione, esso è stanziato tra le spese come quota di risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso del medesimo esercizio, con imputazione ad esercizi successivi⁸⁰. Si pensi, ad una decisione di spesa di investimento

di SAL riferiti ad una opera pubblica, risultano conservati impegni a residuo nel 2018, senza alcuna valorizzazione del fpv.

⁷⁸ cfr. Corte conti, Lombardia, delibera n. 16/2019/PRSP; Veneto, delibera n. 18/2019/PRSP

⁷⁹ così, A.CAROSI, op. cit. (nota 52).

⁸⁰ In coerenza con il principi di continuità del bilancio, in base al quale le risultanze di un esercizio finanziario -approvate con il rendiconto- devono trovare continuità nei documenti finanziari del successivo ciclo di bilancio, il bilancio di previsione contiene tra gli stanziamenti di spesa anche le quote del fondo pluriennale

oggetto di programmazione nell'ambito dell'elenco annuale delle opere pubbliche, finanziata con un mutuo tradizionale che si prevede di contrarre nel corso dell'esercizio oppure con un trasferimento statale o regionale che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, per la quale si prevede l'assunzione dell'obbligazione giuridica realizzativa nel corso dell'esercizio stesso, ma con un cronoprogramma realizzativo che impatta su due esercizi finanziari ulteriori rispetto al primo compreso nel bilancio di previsione. A fronte della previsione dell'accertamento dell'entrata nel corso dell'esercizio, nel bilancio in parte spesa deve essere stanziata l'intera somma (principio del pareggio), di cui una quota va imputata al fondo pluriennale vincolato, non impegnabile, per un importo pari alla differenza tra le risorse che si prevede diano luogo ad obbligazioni esigibili nello stesso esercizio e quelle che saranno esigibili nei successivi esercizi, in base al cronoprogramma. Lo stanziamento in parte spesa del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio del bilancio per ciascun investimento confluisce e si iscrive nel fondo pluriennale di entrata in conto capitale del secondo esercizio del medesimo bilancio e da copertura sia alla quota di spese esigibili in tale esercizio sia al fondo pluriennale che, a sua volta, confluisce in parte entrata del terzo esercizio del bilancio per finanziare le spese esigibili in tale esercizio nel rispetto del cronoprogramma⁸¹. Una volta che nel corso dell'esercizio finanziario sia stato realizzato l'accertamento delle entrate (contrazione del mutuo, decreto di finanziamento), è possibile utilizzare immediatamente il fondo pluriennale vincolato, cioè è possibile dar luogo

vincolato relativo a risorse accertate negli esercizi precedenti, che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti e imputate agli esercizi successivi.

⁸¹ Qui di seguito si propone un **esempio di scritture contabili** di rappresentazione nel bilancio di previsione 2022/2024, di un investimento di 1.000.000,00 di euro, relativo alla costruzione di un asilo nido, da realizzare con un trasferimento statale, sulla base di un cronoprogramma triennale inserito nel piano annuale delle opere pubbliche, che prevede spese esigibili nel 2022 per € 200.000,00, nel 2023 per € 500.000,00 e nel 2024 per € 300.000,00:

ESERCIZIO 2022			
ENTRATA		USCITA	
TITOLO IV - ENTRATE IN CONTO CAPITALE (4020100 - Contributi agli investimenti da Amministrazioni Pubbliche :dallo Stato)	1.000.000,00 €	TITOLO II SPESE IN C/CAPITALE (12012.02 - Investimenti fissi lordi nell'ambito di interventi per l'infanzia e i minori e per asili nido)	€ 1.000.000,00
		di cui CP (conto competenza)	€ 200.000,00
		di cui FPV di spesa c/capitale	€ 800.000,00

ESERCIZIO 2023			
ENTRATA		USCITA	
FPV di entrata parte capitale	800.000,00 €	TITOLO II SPESE IN C/CAPITALE (12012.02 - Investimenti fissi lordi nell'ambito di interventi per l'infanzia e i minori e per asili nido)	€ 800.000,00
		di cui CP (conto competenza)	€ 500.000,00
		di cui FPV di spesa c/capitale	€ 300.000,00

ESERCIZIO 2024			
ENTRATA		USCITA	
FPV di entrata parte capitale	300.000,00 €	TITOLO II SPESE IN C/CAPITALE (12012.02 - Investimenti fissi lordi nell'ambito di interventi per l'infanzia e i minori e per asili nido)	€ 300.000,00
		di cui CP (conto competenza)	€ 300.000,00
		di cui FPV di spesa c/capitale	€ -

all'impegno delle spese, sia della quota esigibile nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio) sia di quelle esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è data dal fondo). L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali prevede (art. 175, comma 5-quater, lett. b) del tuel) che durante l'esercizio finanziario, e fino al 31 dicembre, i dirigenti -o il responsabile del servizio finanziario, in assenza di una previsione regolamentare- possono autorizzare variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in relazione a sopravvenute modifiche nei cronoprogrammi; la norma ha la funzione di garantire l'adeguamento della programmazione ai sopravvenuti fatti di gestione, apportando modifiche allo stanziamento del fondo pluriennale vincolato che deve garantire, comunque, il raccordo tra il ciclo realizzativo tecnico e il ciclo finanziario: così, nel caso di ritardi rispetto al cronoprogramma approvato si registra un aumento dello stanziamento al fondo pluriennale vincolato, che tiene conto delle ulteriori spese che sebbene impegnate saranno esigibili nei futuri esercizi, mentre in caso di accelerazione si riduce lo stanziamento di cui al fondo pluriennale vincolato a vantaggio degli stanziamenti di spesa correlati. Il principio contabile applicato dispone (par. 5.3.11) che, comunque, nella fase della verifica e del controllo degli equilibri di bilancio in corso d'anno e al momento della variazione generale di assestamento, l'ente deve dare atto di aver effettuato la verifica dell'andamento dei lavori pubblici finanziati ai fini dell'adozione delle necessarie variazioni sul fondo pluriennale vincolato. Tali modifiche, che costituiscono vere e proprie variazioni al bilancio di previsione (variazioni di esigibilità), possono essere approvate anche dopo la chiusura dell'esercizio finanziario, con deliberazione della giunta municipale se effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto: si tratta di variazioni a valere sugli stanziamenti di bilancio dell'esercizio già concluso che adeguano gli stanziamenti in parte spesa del fondo pluriennale vincolato alla situazione di fatto e, contemporaneamente, modificano le dotazioni degli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio successivo per garantire la piena copertura della spesa reimputata in relazione alle modifiche al cronoprogramma. Sinteticamente si tratta di un trascinamento all'esercizio successivo, tramite gli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato, delle risorse già accertate nell'esercizio precedente per garantire la copertura della spesa di investimento secondo esigibilità, confermando l'equilibrio del bilancio in chiave prospettica. Al di là dei tecnicismi, il principio contabile applicato esige -in una lettura integrata con i vari strumenti che presidiano la programmazione, gestione e controllo della spesa pubblica- che ciascuna modifica al fondo pluriennale vincolato sia accompagnata di esaustive spiegazioni circa le cause degli scostamenti dal cronoprogramma deliberato, anche al fine di introdurre misure correttive tese al recupero di efficienza. Si tratta di informazioni utili ai fini del controllo strategico, una delle nuove forme di controllo interno introdotte dal legislatore con la riforma

del 2012⁸² Il controllo strategico (art. 147-ter del Tuel) è diretto a valutare la programmazione alla luce dei risultati effettivamente ottenuti. L'eventuale scostamento tra gli esiti raggiunti e quelli previsti ha evidenti riflessi sulla politica dell'Ente locale che, in tal caso, modifica la programmazione strategica. La valutazione di congruenza tra obiettivi predefiniti e risultati ottenuti, si estende all'entità delle risorse a disposizione, ai tempi fissati per la realizzazione e alle procedure attivate in corso d'opera, senza dimenticare il ruolo attribuibile alle *performances* degli amministratori, alla valutazione delle scelte dei dirigenti e al grado di soddisfazione degli utenti. Assumono rilevanza, in questa sede, sia le percentuali di raggiungimento degli obiettivi, strettamente collegati all'entità dei bisogni soddisfatti che, soprattutto, le delibere di ricognizione dei programmi, che dando conto del grado di realizzazione degli stessi, mettono in discussione e rimeditano le scelte programmatiche. Come ha chiarito la Corte dei conti⁸³, il controllo strategico è finalizzato a consentire agli amministratori, responsabili dell'indirizzo politico e, quindi, delle scelte di spesa pubblica, di verificare sia durante la gestione che a consuntivo attraverso specifici *report* l'esito delle politiche e delle azioni strategiche impostate dall'Ente alla luce delle azioni gestionali che sono in capo alla esclusiva responsabilità dei dirigenti. Le variazioni sugli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato, sia in corso di esercizio che a consuntivo, costituiscono un efficace strumento da utilizzare per esaminare le cause degli scostamenti dal percorso di programmazione delle azioni ed obiettivi strategici e adottare tempestivamente le decisioni necessarie al recupero di efficienza. La consistenza del fondo pluriennale vincolato, del resto, costituisce uno degli indicatori da monitorare e rappresentare nel *Piano degli indicatori e dei risultati attesi*, di cui all'art. 18-bis del d.lgs. 118 del 2011, ed è oggetto di pubblicazione per finalità di trasparenza proattiva ai sensi dell'art. 29, comma 2, del d.lgs. 33 del 2013⁸⁴. Nell'allegato al bilancio di previsione

⁸² Per una lettura sistematica del sistema dei controlli interni alla luce del d.l. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, cfr. T. TESSARO, *Il decreto Enti locali*, Maggioli, 2013, M. ATELLI (a cura di), *La riforma della finanza locale fra controlli e responsabilità*, Gruppo24Ore, 2013.

⁸³ cfr. Corte dei conti, Sezione Aut., delibera n. 28/2014/INPR: "*I controlli interni s'inseriscono in una prospettiva di miglioramento della programmazione, fornendo la principale occasione di verifica dell'operato dell'amministrazione alla luce dei principi di regolarità, efficacia, efficienza, economicità, equilibrio finanziario e qualità delle prestazioni, principi propri dell'attività amministrativa dell'Ente e dei suoi organismi partecipati che ne perseguono strumentalmente gli interessi*".

⁸⁴ Il piano degli indicatori applicabile agli enti locali è stato approvato con il DM 22.12.2015. L'indicatore relativo al FPV è il n. 11 del Piano da allegare al bilancio di previsione ed il n. 14 del Piano da allegare al rendiconto. L'indicatore si misura considerando il FPV iniziale dell'anno x, al quale viene sottratto il FPV a fine dell'anno x e dividendo il risultato ottenuto per l'entità del FPV dell'inizio dell'anno x. L'indicatore così calcolato viene misurato sia a inizio anno, sulla base del dato previsionale, sia alla fine dell'anno, sulla base del risultato effettivo conseguito. Dal raffronto tra i due risultati, si osserverà se l'amministrazione avrà rispettato o meno le modalità di utilizzo del FPV previste. In altre parole, l'evoluzione del fondo pluriennale vincolato e l'indice di misurazione della capacità di impiego delle risorse consentono di comprendere se un

concernente il fondo pluriennale vincolato sono indicate le spese finanziate dal fondo, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziare nell'esercizio in base ad un cronoprogramma e quelle stanziare nell'esercizio e quelle stanziare nell'esercizio e destinate ad investimenti in corso di definizione. Emerge, così, ancora più chiaramente che il fondo pluriennale vincolato funziona ed assolve al suo ruolo di contenitore dinamico dell'acquisizione ed impiego di risorse nella misura in cui realmente è correlato allo sviluppo del programma di spesa. Il recente adeguamento del principio contabile alle dinamiche e agli istituti del codice dei contratti pubblici ha rafforzato la centralità del fondo pluriennale vincolato nell'attuazione delle politiche di investimento, portando nel contempo in primo piano la necessità di un costante monitoraggio dello sviluppo dei programmi di spesa per giustificare le ragioni della sua conservazione e per garantire il corretto utilizzo del fondo pluriennale vincolato, in una situazione nella quale il consistente incremento di trasferimenti da altri livelli di governo -e, segnatamente, dallo Stato- impone agli enti locali di rafforzare i presidi di corretta rappresentazione nel bilancio delle decisioni di spesa pubblica locale e contestualmente di garantire l'effettiva trasformazione in chiave economico patrimoniale delle risorse trasferite, nel rispetto di cronoprogrammi vincolati all'attuazione delle *M&T* del PNRR⁸⁵. Assume, dunque, da un lato, particolare importanza la previsione contenuta nel novellato par. 5.4.5 del principio contabile applicato, secondo cui *“si ritiene possibile stanziare, nel primo esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il fondo pluriennale vincolato anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile*

ente è capace o meno di utilizzare le proprie risorse in maniera efficiente, evitando rallentamenti rispetto al cronoprogramma e ristagni di risorse che non vengono sfruttate.

⁸⁵ Risultano di particolare interesse anche per la reingegnerizzazione del sistema dei controlli interni degli enti locali, le indicazioni contenute nella deliberazione della Corte dei conti, Collegio del controllo concomitante presso la sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, n. 1/2022, depositata il 23 febbraio 2022, con la quale è stato approvato il quadro programmatico del controllo concomitante dell'anno 2022 da svolgere ai sensi dell'art. 22 del d.l. 76/2020. Il neo-istituito Collegio segnala come le esigenze di ripresa dell'economia correlate all'attuazione del PNRR ha reso necessario *“un controllo tempestivo, con momenti di verifica puntuale dei cronoprogrammi e del raggiungimento degli obiettivi intermedi ed in grado di far emergere, già in corso di svolgimento della gestione di ogni singolo intervento, eventuali gravi irregolarità ovvero rilevanti ed ingiustificati ritardi nell'esecuzione, capaci di ridurre o vanificare l'efficacia delle misure assunte e, per l'effetto, pregiudicare la “ripartenza” del Paese”*. Nell'ambito dell'organizzazione di tale tipologia di controllo, il Collegio nota come *“è evidente che la recente emergenza sanitaria ed il forte impatto registrato sia sul fronte dell'economia reale che della gestione dei conti pubblici, ha rinnovato detta esigenza, alla quale si è aggiunta l'ulteriore istanza volta ad assicurare una ripresa economica e sociale immediata, oltre che duratura, che impegni in primo luogo le istituzioni pubbliche, nelle loro rispettive funzioni, nel realizzare e dare attuazione alle misure ed agli interventi previsti, in settori strategici e trainanti sotto il profilo sociale ed economico, dai numerosi provvedimenti legislativi di sostegno e rilancio dell'economia che si sono succeduti in questi ultimi due anni e che, in larga parte hanno trovato conferma e nuovo impulso nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, nonché nelle leggi di bilancio, per ultima quella per l'anno finanziario 2022”*

individuare l'esigibilità della spesa": il legislatore, in pratica, consente di stanziare nel bilancio di previsione il fondo pluriennale vincolato anche in assenza di una puntuale definizione del ciclo realizzativo dell'investimento, in situazioni nelle quali non risulti ancora predisposto il cronoprogramma al momento dell'approvazione del bilancio di previsione. In tali casi, il fondo è imputato nella parte spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento la cui programmazione è in fase di definizione, alla missione e programma cui si riferisce la spesa e, nel Peg, all'apposito capitolo cui è intestato l'intervento da realizzare, anche se non si dispone di informazioni specifiche e puntuali sui tempi e le modalità. Nella *nota integrativa*, che costituisce uno degli allegati obbligatori del bilancio di previsione (art. 11, commi 3, lett. g) e 5, lett. e) del d.lgs. 118 del 2011), l'ente indica per questi investimenti in via di definizione *"le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria per definire il cronoprogramma della spesa"*. Tuttavia, il principio contabile applicato, prescrive che nel corso dell'esercizio, una volta che risulta definito il cronoprogramma di spesa, si procede ad apportare le necessarie variazioni a ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa e il fondo pluriennale vincolato negli esercizi di competenza in base al cronoprogramma e, una volta che sorge l'obbligazione, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile. D'altra parte, è irrinunciabile un'ottimizzazione dell'organizzazione dei servizi preposti alla gestione degli appalti pubblici per mettere in campo, in sinergia con gli uffici finanziari, un monitoraggio continuo dello sviluppo dei programmi di spesa per garantire il corretto utilizzo del fondo pluriennale vincolato e giustificare le ragioni della sua conservazione. Più si dilata lo spazio temporale tra acquisizione delle risorse e utilizzo delle stesse, più cresce l'esigenza di monitoraggio. Questo spazio, come sottolineato dalla Corte dei conti⁸⁶, è teoricamente individuato nella declinazione delle fasi che attraversano l'arco temporale che va dall'inserimento dell'opera nel programma triennale fino alla esecuzione della stessa. Risulta, dunque, necessario che detto arco temporale venga mantenuto in limiti fisiologici affinché il complessivo sviluppo della filiera procedimentale non sbiadisca la natura tipica del FPV quale strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che possa evidenziare con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente. Detta esigenza risulta garantita se e nella misura in cui la reimputazione degli impegni di spesa agli esercizi successivi e la correlata determinazione del fondo pluriennale vincolato non rappresentino un mero adempimento finalizzato al rimando, di esercizio in esercizio, senza una corretta programmazione e attuazione del cronoprogramma: è necessario che il tempo che trascorre identifichi sempre il tempo dell'adempimento della prestazione contenuto dell'obbligazione in via di perfezionamento. Va, infatti, rimarcato che la conservazione e l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato è subordinato alla circostanza che non solo risulti accertata l'entrata

⁸⁶ cfr. Corte dei conti, Sezione Aut., n. 19/2019/INPR.

che finanzia l'investimento ma che entro la fine dell'esercizio sia stata impegnata la spesa (sia pure con le modalità semplificate che nel 2019 ha stabilito il principio contabile e che esamineremo più avanti): ove la spesa non risulti "impegnata" tutti gli stanziamenti ad essa riferiti, compresi quelli relativi al fondo pluriennale vincolato, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata. Da qui, l'esigenza che nel ciclo gestionale della spesa come delineato dall'art. 182 tuel, si inserisca anche una preliminare fase della previsione, correlata alla programmazione della spesa pubblica, e si accompagni un effettivo controllo interno, concomitante alla gestione, finalizzato a monitorare l'andamento dei programmi di spesa di investimento, attraverso la costante verifica del rispetto delle regole che presiedono alla iscrizione, costituzione e variazione del fondo pluriennale vincolato⁸⁷.

3.2 Le speciali regole contabili per l'attuazione PNRR

Al fine di favorire l'attuazione del PNRR, il legislatore ha introdotto interventi di semplificazione e flessibilità riguardanti la contabilità degli enti locali, che sono soggetti attuatori di una larga quota degli interventi previsti dalle varie missioni e componenti del Piano. Va premesso che il circuito finanziario relativo alla gestione delle risorse dell'iniziativa *Next Generation Eu*⁸⁸ è affidato al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Servizio centrale per il PNRR, titolare dei conti correnti infruttiferi aperti presso la Tesoreria Centrale dello Stato sui quali affluiscono ogni anno entro il 15 febbraio, distintamente per la parte relativa a contributi a fondo perduto o ai prestiti, le risorse

⁸⁷ Sotto tale profilo, particolare attenzione deve essere posta nei documenti di bilancio alla scomposizione del FPV di spesa tra la quota determinata da impegni/prenotazioni dell'esercizio precedente e la quota determinata da impegni/prenotazioni dell'esercizio cui si riferisce il bilancio.

⁸⁸ Il programma *Next Generation EU* (NGEU), istituito dal Regolamento U.E. del 2020, n.2094, rappresenta lo strumento dell'Unione europea per la ripresa. Nell'ambito del NGEU, la Commissione europea è autorizzata a contrarre prestiti sui mercati dei capitali, per conto dell'Unione, fino a un importo di 750 miliardi di euro, 390 dei quali destinati a sovvenzioni e 360 a prestiti. I finanziamenti del NGEU saranno erogati tramite sette programmi, come detto sotto forma di prestiti e sovvenzioni, al fine di far fronte alle conseguenze economiche negative della crisi da COVID-19 e favorire la ripresa economica e sociale dell'Unione. Il dispositivo per la ripresa e la resilienza (*Recovery and Resilience Facility* – RRF) è uno di questi programmi, di cui il PNRR rappresenta l'attuazione nei vari Paesi membri. Le regole per l'attuazione del Dispositivo del *Recovery Fund* sono previste dal Regolamento U.E. 2021/241, con un meccanismo (art. 6) che prevede due misure: a) il contributo finanziario massimo (*grants*) non rimborsabile, ai sensi dell'art. 6, par. 1, lett. a), assegnato, nei limiti previsti per ciascun Paese, sulla base del PNRR presentato e approvato dal Consiglio, i cui importi saranno messi a disposizione "per assegnazione", per un ammontare pari al 70 per cento fino al 31.12.2022, e dal 01.01.2023 per il restante 30 per cento (art. 12); b) i prestiti (*loans*) concedibili fino al 31.12.2023 (art. 14).

trasferite dalla Commissione europea⁸⁹. Tali risorse sono trasferite dal Servizio centrale per il PNRR alle Amministrazioni centrali titolari degli interventi, sulla base di apposite richieste attestanti lo stato di avanzamento finanziario e il grado di conseguimento dei relativi *M&T* in coerenza con i dati risultanti dal sistema informatico di cui all'articolo 1, comma 1043 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (piattaforma Regis). Per quanto riguarda i rapporti tra le Amministrazioni centrali e gli enti locali, il sistema prevede che, di norma, i finanziamenti vengano erogati sulla base del seguente circuito: a) un'anticipazione fino ad un massimo del 10% dell'importo totale dell'intervento; b) una o più quote intermedie, fino al raggiungimento (compresa l'anticipazione) del 90% dell'importo dell'intervento, a titolo di rimborso delle spese effettivamente sostenute dai soggetti realizzatori, beneficiari finali; c) una quota a saldo pari al 10% dell'importo complessivo dell'intervento, sulla base della presentazione della richiesta di pagamento finale attestante non soltanto la messa in campo dell'intervento, ma anche il raggiungimento dei *M&T*. Il sistema pone un problema di gestione della liquidità⁹⁰, in quanto, secondo le regole generali, al netto dell'anticipazione iniziale, tutte le altre quote dei finanziamenti vengono erogate a rimborso, cioè a seguito di rendicontazione di spese già sostenute dall'ente locale: i rapporti tra soggetto attuatore e soggetto realizzatore dell'intervento sono, infatti, regolati dal codice dei contratti pubblici e dal codice civile, che non contemplano la possibilità di differire il pagamento della quota dei lavori realizzati e fatturati al momento dell'effettivo incasso dei finanziamenti da parte del livello di amministrazione pubblica superiore che finanzia l'intervento⁹¹. Fermo restando

⁸⁹ La disciplina è contenuta nel D.M. 11 ottobre 2021, adottato sulla base delle previsioni dell'art. 15, comma 2, del d.l. 77 del 2021.

⁹⁰ La questione degli equilibri di cassa in relazione al circuito finanziario del PNRR è oggetto di attenzione da parte della Corte dei conti nelle linee guida sul referto dei revisori dei conti sul bilancio degli enti locali 2022/2024, approvate con la deliberazione della Sezione Autonomie n. [2/2022/INPR](#), nella quale si legge : *“è utile rammentare che le componenti collegate alla programmazione delle attività del PNRR avranno incidenza sulla gestione di competenza, **ma soprattutto sulla gestione della liquidità** e, in particolare, sul rispetto degli equilibri di cassa. Tali equilibri dovranno misurarsi con la capacità dell'ente di anticipare con risorse proprie i pagamenti delle spese originate dal PNRR; problema, questo, che, verosimilmente, troverà soluzione con l'anticipazione di risorse a valere sul fondo rotativo da parte del Ministero titolare dell'azione ai sensi dell'art. 9, commi 6 e 7, del d.l. n. 152/2021. Non va, comunque, trascurato il rischio di restituzione della somma laddove non dovesse risultare raggiunto il target di riferimento”*

⁹¹ La questione del rapporto civilistico tra esecutore e amministrazione appaltante incrocia il tema della tempestività dei pagamenti dei debiti commerciali secondo le regole di derivazione eurounitaria di cui al d.lgs. 231 del 2002 e smi tra i quali rientrano anche quelli afferenti ai lavori pubblici. Sul punto, si segnala che con la recente legge n. 228 del 2021 (legge europea 2019) sono state introdotte puntuali modifiche all'art. 113-bis del codice appalti, finalizzate ad accelerare il segmento procedimentale che disciplina la liquidazione dei SAL, con una disciplina di dettaglio relativa agli adempimenti posti a carico del direttore dei lavori, dell'appaltatore e del Rup in merito all'adozione del Sal e all'emissione del certificato di pagamento. La modifica più significativa, introdotta dall'art. 10, comma 1, lett. e) della legge europea 2019 al codice appalti, riguarda la possibilità da parte dell'esecutore di comunicare alla stazione appaltante il raggiungimento delle condizioni contrattuali per l'adozione del Sal (nuovo comma 1-bis dell'art. 113 bis). Il nuovo comma 1-ter

la necessità di correlare il *timing* dei flussi di entrata con il cronoprogramma della spesa, impostando un bilancio in effettivo equilibrio in termini di cassa, un supporto fondamentale potrà essere assicurato agli enti locali dalle anticipazioni previste dall'art. 9, comma 6, del d.l. 152 del 2021, convertito dalla legge n. 233 del 2021: tale norma prevede che per consentire il tempestivo avvio e l'esecuzione degli interventi finanziati a valere sulle risorse del *NGEU*, il Servizio centrale per il PNRR, su richiesta dell'amministrazione titolare dell'intervento, può disporre anticipazioni (oltre il 10% iniziale) da destinare ai soggetti attuatori, compresi gli enti territoriali. La norma prevede che per tali enti le erogazioni effettuate anticipatamente rispetto alle scadenze previste dalle assegnazioni formali non costituiscono anticipazioni di liquidità ma quote intermedie delle assegnazioni, cioè sono da contabilizzare come trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi⁹². Tale meccanismo, in pratica, accelera il circuito finanziario ordinario previsto

fissa il principio in base al quale il direttore dei lavori accerta senza indugio il raggiungimento delle condizioni contrattuali e adotta il Sal contestualmente a tale accertamento ovvero contestualmente al ricevimento della comunicazione di cui al comma 1-bis da parte dell'esecutore. Il nuovo sistema, in pratica, fissa un principio sollecitatorio in capo al direttore dei lavori che deve accertare senza indugio il raggiungimento delle condizioni contrattuali per l'emissione del Sal, con obbligo di rilasciarlo tempestivamente; in caso di inerzia, l'esecutore può segnalare il raggiungimento delle condizioni contrattuali, con la conseguenza che in tal caso il direttore dei lavori è obbligato a adottare il Sal contestualmente al ricevimento di tale comunicazione di parte. In estrema sintesi, ne consegue che per tutte le procedure di gara avviate dal 2 febbraio 2022, la documentazione di gara e i contratti d'appalto **dovranno contenere clausole**, ispirate al rispetto del principio della tempestività, che fissano: a) i termini di rilascio del Sal da parte del direttore dei lavori; b) i termini di attivazione e conclusione del contraddittorio tra direzione lavori ed esecutore nel caso di contrasto sul raggiungimento delle condizioni di contratto per l'emissione del Sal. Il tema dei tempi di pagamento della pubblica amministrazione costituisce una delle riforme abilitanti del PNRR (riforma 1.11), in parte già attuata dall'art. 9 del d.l. 152 del 2021.

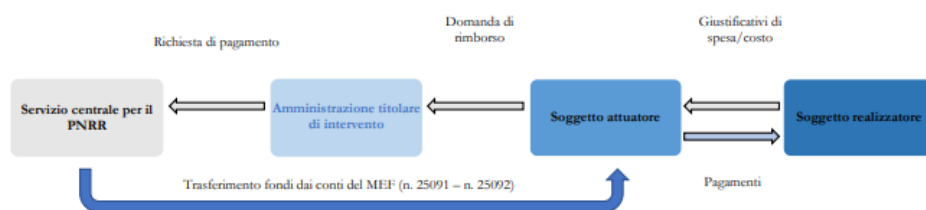
⁹² Il circuito finanziario del PNRR per i progetti *cd. a regia* (dove gli enti locali sono soggetti attuatori di interventi a titolarità di Amministrazioni centrali), secondo il quadro normativo vigente, può essere rappresentato dalle seguenti figure:

1. Trasferimento fondi da parte del Servizio centrale per il PNRR all'Amministrazione titolare di interventi e da questa ai Soggetti attuatori



2. Richiesta di erogazione ai Soggetti attuatori da parte del Servizio centrale per il PNRR

per l'attuazione del PNRR. Va precisato, infatti, che in base all'art. 15, comma 4, del d.l. n. 77 del 2021, gli enti locali attuatori possono accertare le entrate derivanti dal trasferimento delle risorse del PNRR e del PNC *“sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti”*. Si tratta di una disposizione che deroga alle previsioni generali del principio contabile applicato (par. 3.6, lett. *b*) e *c*), in base alle quali l'accertamento da parte dell'ente locale è subordinato all'impegno contabile del trasferimento sul bilancio dell'amministrazione pubblica che finanzia l'intervento ovvero, nei casi di contributo a rendicontazione, al cronoprogramma di spesa; il legislatore, prevedendo la possibilità di accertare i finanziamenti del PNRR fin dalla delibera di riparto dei fondi o di assegnazione del contributo, mira a garantire il tempestivo avvio della procedura di spesa fin dall'emanazione dei decreti di assegnazione delle risorse, essendo a tal fine necessaria la copertura finanziaria assicurata, come abbiamo visto, dall'accertamento delle entrate finalizzate allo specifico investimento. Una volta avviato il ciclo realizzativo dell'intervento, perfezionate le obbligazioni giuridiche secondo le regole che analizzeremo, l'amministrazione può procedere alla registrazione degli impegni di spesa con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma⁹³. Come ha chiarito la Commissione Arconet⁹⁴, se i decreti di finanziamento prevedono l'erogazione delle risorse sulla base della rendicontazione annuale o infrannuale dei SAL, le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto di finanziamento; tutti i trasferimenti versati in anticipo (rispetto alle scadenze previste nelle assegnazioni formali) sono, invece, accertati con imputazione all'esercizio in cui è previsto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il fondo pluriennale vincolato. Il legislatore ha previsto altre due misure di semplificazione e accelerazione della spesa. Da un lato, il comma 4-*bis* dell'art. 14 del d.l. 77 del 2021 dispone che gli enti locali fino all'esercizio 2026, in deroga alle ordinarie regole che presiedono alla gestione della spesa in esercizio provvisorio o durante la gestione provvisoria, che come noto vietano sia l'approvazione di variazioni al bilancio gestionale che l'autorizzazione di



⁹³ Il cronoprogramma di spesa è stabilito negli atti di individuazione degli interventi c.d. a regia (decreti, deliberazioni, convenzioni, accordi negoziali).

⁹⁴ cfr. [resoconto](#) della seduta del 15.12.2021, pubblicato al n. 48 delle FAQ.

impegni di spesa per lavori pubblici, *“sono autorizzati a iscrivere in bilancio i relativi finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti mediante apposita variazione”*, così favorendo l’avvio di procedure di spesa non previste nei documenti contabili del precedente ciclo di bilancio; dall’altro, il comma 4 della medesima disposizione normativa, consente agli enti locali che non sono riusciti a perfezionare obbligazioni di spesa facendo confluire nel risultato di amministrazione vincolato le risorse accertate a valere sui trasferimenti del PNRR di poter utilizzare la relativa quota di avanzo, in deroga ai limiti che l’art. 1, comma 897 e 898 della legge n. 145 del 2018 pone agli enti in disavanzo.⁹⁵

⁹⁵ cfr. nota 34.

4. La progettazione nel ciclo tecnico e finanziario di realizzazione dell'opera pubblica. Il contributo del principio contabile nel monitoraggio dei tempi di attuazione degli investimenti.

La progettazione delle opere pubbliche ha assunto nell'ambito delle regole contabili che disciplinano il ciclo finanziario della spesa di investimento un ruolo fondamentale in termini di attivazione della spesa e di monitoraggio dello stato di attuazione, invertendo l'originaria impostazione della contabilità armonizzata alla luce del ruolo centrale che il nuovo codice degli appalti assegna alla progettazione nel ciclo tecnico realizzativo, e più in generale alla pianificazione e programmazione degli investimenti⁹⁶.

Abbiamo già chiarito che il presupposto fondamentale perché le risorse finanziarie (già accertate) destinate alla realizzazione di un'opera pubblica confluiscono nel fondo pluriennale vincolato e vengano destinate alla copertura delle obbligazioni esigibili nei successivi esercizi finanziari in cui il ciclo tecnico realizzativo produce obbligazioni di pagamento, è costituito dalla circostanza che sia stato assunto un impegno contabile sulla base di una obbligazione giuridica perfezionata entro l'esercizio finanziario in cui il ciclo programmatico e previsionale ha avuto inizio. Il legislatore della riforma ha, tuttavia, semplificato la procedura relativa alla contabilizzazione dei lavori pubblici, disponendo che -ai fini della costituzione del fondo pluriennale vincolato- la “*formale indizione della gara*” equivale all'assunzione di una obbligazione giuridica con la conseguenza che le risorse prenotate, le quali tecnicamente costituiscono economie non essendo state sottoscritte obbligazioni di pagamento secondo le indicazioni del principio generale n.16, non confluiscono nell'avanzo di amministrazione, semplificando in tal modo -attraverso una *fiction iuris*- la prosecuzione del ciclo tecnico che, in base alla regola generale, dovrebbe essere riprogrammato all'inizio del nuovo esercizio finanziario⁹⁷. Il principio contabile applicato, inoltre, prevedeva nella sua versione originaria che confluissero nel fondo pluriennale vincolato anche le somme del quadro economico di un progetto di lavori pubblici, nonostante le procedure di gara per l'affidamento dei lavori non fossero state bandite, purché fosse stato assunto, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, un impegno contabile per almeno una delle spese inserite nel quadro economico del progetto

⁹⁶ Per una lettura critica, anche in chiave prospettica, delle più recenti modifiche apportate dal d.l. 77 del 2021 in tema di progettazione, con riduzione dei livelli di progettazione e l'ampliamento della facoltà di utilizzo del cd. appalto integrato, si veda S. D'ANCONA, *La progettazione nei lavori pubblici: quadro attuale e prospettive di riforma*, in federalismi.it, n. [3/2022](https://federalismi.it).

⁹⁷ Tale disciplina era contenuta nel terzo comma dell'art. 183 del Tuel, modificato dall'art. 74 del d.lgs. 126/2014, il quale, però, prevedeva che “*in assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo*”.

approvato ad esclusione delle spese di progettazione: *”in altre parole, l’impegno delle sole spese di progettazione non consent(iva) la costituzione del fondo pluriennale vincolato per le spese contenute nel quadro economico progettuale⁹⁸”*. L’avvio della progettazione, dunque, non era contemplato tra le attività del ciclo tecnico realizzativo dell’opera pubblica idonee a consentire la prenotazione e la conservazione del fondo pluriennale vincolato, come strumento in grado di garantire la copertura delle spese esigibili nei successivi esercizi. A seguito dell’entrata in vigore del nuovo codice dei contratti pubblici la prospettiva risulta ribaltata, come si evince dal D.M. 1° marzo 2019 con il quale, in attuazione dell’art. 1, comma 910, della legge n. 145 del 2018⁹⁹, il principio contabile applicato della contabilità finanziaria è stato adeguato alla disciplina del codice del 2016, restituendo centralità alla progettazione che rappresenta la fase più importante per l’efficace attuazione del ciclo di vita dell’opera pubblica. Anticipando quanto analizzeremo nel dettaglio, possiamo affermare che la scelta del legislatore è stata quella di valorizzare le potenzialità e le funzioni del fondo pluriennale vincolato, come strumento in grado di rappresentare con trasparenza e attendibilità la distanza temporale intercorrente tra l’acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego e la sua capacità di controllo dell’attuazione delle decisioni di spesa pubblica, anticipandone la previsione e la costituzione fin dalla fase della spesa di progettazione dell’opera pubblica, cioè dal momento in cui risulta chiara l’intenzione di effettuare la spesa di investimento, anche se non risultino determinati nel dettaglio i tempi e le modalità di realizzazione dei lavori. Questa scelta di fondo, che garantisce maggiore flessibilità nella gestione delle risorse finanziarie destinate agli investimenti, è stata, tuttavia, puntellata dal principio della necessaria continuità del ciclo tecnico realizzativo a presidio della cui effettività risulta necessario un presidio di monitoraggio che verifichi la sussistenza dei presupposti giuridici in termini di obbligazioni perfezionate per garantire la continuità della copertura finanziaria¹⁰⁰.

⁹⁸ così il principio contabile applicato vigente per l’anno 2015 reperibile sul sito del MEF al seguente link ove sono riportati tutti gli aggiornamenti ai principi contabili: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/principi_contabili/

⁹⁹ La norma ha modificato il comma 3, ultimo capoverso, dell’art. 183 del Tuel, che nel testo novellato dispone: **“Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite, entro il 30 aprile 2019, con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e con la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l’armonizzazione degli enti territoriali di cui all’articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, al fine di adeguare il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria previsto dall’allegato n. 4/2 del medesimo decreto legislativo”**.

¹⁰⁰ cfr. M. ALLEGRETTI, *La corretta gestione del fondo pluriennale vincolato di conto capitale dopo il decreto 1° marzo 2019*, in *Publika.it*, approfondimento n.76, giugno 2019; E. MASINI, D. GHIANDONI, *La contabilizzazione delle spese di progettazione e il fondo pluriennale vincolato per le opere pubbliche*, in *Azienditalia*, 8-9/2019, 1192.

Va premesso che in base all'art. 23 del codice dei contratti la progettazione dei lavori pubblici si articola in tre diversi livelli idonei ad approfondire in maniera progressiva gli aspetti tecnici necessari alla realizzazione dell'opera; si tratta del progetto di fattibilità tecnica ed economica (PFTE), del progetto definitivo e del progetto esecutivo¹⁰¹; per i lavori superiori alla soglia eurounitaria è, altresì, obbligatoria la redazione, prima del PFTE, del documento delle alternative progettuali alla progettazione. La legge consente di omettere uno o più livelli di progettazione, a condizione che il livello successivo contenga tutti gli elementi previsti per il livello omesso, salvaguardando la qualità della progettazione¹⁰². Va, ancora, chiarito che per i lavori di importo superiore a 100 mila euro, sussiste l'obbligo dell'inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici previsto dall'art. 21 del codice, il quale deve essere redatto nel rispetto delle norme sulla programmazione di bilancio e, per quanto riguarda i lavori compresi nell'elenco annuale, in coerenza con le previsioni di bilancio; tale principio risulta rafforzato dall'art.3, comma 8, lett. a), del D.M. n. 14 del 2018, che contiene la disciplina di dettaglio degli strumenti di programmazione dei contratti pubblici, il quale dispone che l'elenco annuale è costituito dai lavori da avviare nel primo anno a condizione che, tra l'altro, sussista la copertura finanziaria nelle previsioni di bilancio. Le norme, sebbene le interpretazioni non sono pacifiche tra gli addetti ai lavori, prevedono che per l'inserimento di un'opera nello strumento di programmazione è necessario che risulti approvato un livello progettuale minimo, che varia in base all'importo dei lavori e all'inserimento o meno nell'elenco annuale. In particolare, per l'inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici è richiesta la preventiva approvazione del documento delle alternative progettuali o, alternativamente del PFTE (art. 3, comma 9, del DM 14/2018), mentre per l'inserimento nell'elenco annuale (prima annualità del programma triennale dei lavori) è richiesta l'approvazione del PFTE solo per i lavori di importo superiore ad 1 milione di euro, essendo sufficiente anche il documento delle alternative

¹⁰¹ In effetti, il codice prevede anche una progettazione semplificata per gli interventi di manutenzione ordinaria di importo fino a 2,5 milioni; in assenza dei decreti attuativi che ne individuano i contenuti, fino al 30 giugno 2023 l'esecuzione dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria (ad esclusione degli interventi di manutenzione straordinaria che prevedono il rinnovo o la sostituzione di parti strutturali delle opere o di impianti) può prescindere dalla progettazione esecutiva, potendo gli stessi essere affidati sulla base del progetto definitivo costituito almeno da una relazione generale, dall'elenco dei prezzi unitari delle lavorazioni previste, dal computo metrico-estimativo, dal piano di sicurezza e di coordinamento con l'individuazione analitica dei costi della sicurezza da non assoggettare a ribasso

¹⁰² Il codice aveva demandato ad un regolamento ministeriale la definizione del contenuto dei vari livelli di progettazione, prevedendo che in via transitoria continuassero ad applicarsi le precedenti regole fissate in materia dalla parte II, titolo II, capo I del Dpr n. 207 del 2010 (cfr. art. 216, comma 4, del codice). Il decreto non risulta emanato e, nelle more, la competenza a stabilire il contenuto dei vari livelli di progettazione è stata assegnata al regolamento unico di cui all'art. 216, comma 27 bis del codice. In effetti, il Ministero delle infrastrutture aveva predisposto uno schema di decreto che definiva il contenuto della progettazione; esso non ha superato l'esame del Consiglio di Stato che evidenziato varie criticità con il parere n. 22 del 17.1.2017.

progettuali per lavori fino a tale soglia (art.3, comma 10, DM cit.)¹⁰³. Si ponga, tuttavia, attenzione al fatto che ben può essere che un'opera venga inserita nel programma triennale dei lavori pubblici anche con un progetto definitivo o esecutivo già approvati, essendo facoltà dell'amministrazione determinarsi ad omettere uno o più livelli di progettazione. È opportuno, inoltre, chiarire che -fatta eccezione per il documento delle alternative progettuali che deve essere redatto dai dipendenti dell'amministrazione- tutti gli altri livelli di progettazione possono essere acquisiti tramite appalti di servizi oppure essere redatti dagli uffici tecnici interni alla stazione appaltante; nel primo caso, la spesa deve essere oggetto di programmazione, ai sensi del già citato art 21 del codice, nel programma biennale degli acquisti di beni e servizi, ove l'importo stimato della prestazione è superiore a 40 mila euro: a mente dell'art. 6, comma 6, del DM 14/2018, gli importi delle spese di progettazione, ove ricompresi nel quadro economico complessivo dell'opera pubblica, non debbono essere considerati al fine della quantificazione del quadro delle risorse finanziarie necessarie a finanziare il programma biennale. Si evidenzia, infine, che il codice prevede che ogni livello di progettazione, prima di essere approvato, venga sottoposto alla verifica (da parte di soggetti esterni all'amministrazione per i lavori di maggiore importanza) di rispondenza degli elaborati alla normativa vigente oltre che di adeguatezza degli stessi ai fini della realizzazione dell'opera nei tempi previsti: si tratta di un adempimento di grande importanza, in quanto a mente dell'art. 205, comma 2, terzo capoverso del codice, essa impedisce che gli aspetti progettuali verificati possano essere oggetto di riserva durante l'esecuzione; prima dell'avvio della procedura di gara per l'affidamento dei lavori, il progetto posto a base di gara è oggetto di validazione da parte del Rup; essa si compendia nell'atto formale che dà atto degli esiti della verifica (art. 26, comma 8, del codice), i cui estremi debbono essere riportati negli atti di avvio della gara per l'affidamento dei lavori. Effettuato questo breve inquadramento della normativa di riferimento, passiamo ad esaminare la disciplina afferente alla contabilizzazione delle spese di investimento e della relativa progettazione e le correlazioni con l'istituto del fondo pluriennale vincolato, alla luce delle modifiche al principio contabile applicato introdotte con il D.M. 1° marzo 2019. In coerenza con la illustrata disciplina del codice, il principio applicato subordina l'iscrizione nel bilancio di previsione degli stanziamenti di spesa relativi alla realizzazione di un'opera pubblica alla circostanza che l'intervento sia inserito nel programma triennale

103 In effetti a mente dell'ultimo periodo dell'art. 21, comma 3 del codice *“ai fini dell’inserimento nel programma triennale, le amministrazioni aggiudicatrici approvano preventivamente, ove previsto, il documento di fattibilità delle alternative progettuali, di cui all’articolo 23, comma 5”*, con la conseguenza che -diversamente da quanto prevede l'art. 3, comma 9 del decreto attuativo- la necessità del documento delle alternative progettuali sembrerebbe necessario solo per le opere di importo superiore alla soglia eurolunitaria. Sembra preferibile ritenere che la norma di rango primario ponga un obbligo solo per le opere di maggiore rilevanza, non impedendo al decreto attuativo di prevedere anche per le opere di importo inferiore alla soglia eurolunitaria l'obbligo dell'approvazione di un livello minimo di progettazione per poter essere inserite nello strumento di programmazione dei lavori pubblici.

dei lavori pubblici (par. 5.3.14). Ne consegue che la spesa riguardante il livello minimo di progettazione richiesto ai fini dell'inserimento di un'opera nel programma triennale dei lavori pubblici deve essere registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce (par.5.3.12)¹⁰⁴. Ai fini della contabilizzazione di tale spesa, il legislatore ha tenuto conto del fatto che non sempre i progetti si tramutano in opere cedendo l'utilità pluriennale insita in una spesa di investimento, e ha espressamente previsto che la contabilizzazione della spesa per il livello minimo di progettazione tra quelle di investimento¹⁰⁵ può essere effettuata nel concorso di due condizioni: a) l'individuazione in modo specifico dell'investimento a cui la progettazione è destinata tra gli atti con cui si approvano gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti (quindi, nel Dup) e b) la previsione delle *"necessarie forme di finanziamento"* dell'opera. Fatto salvo quanto si dirà più avanti sul raccordo tra pianificazione delle politiche di investimento e progettazione dei vari interventi, va sottolineato che il legislatore ha demandato al livello della programmazione l'avvio del ciclo tecnico realizzativo dell'opera pubblica e il necessario raccordo col ciclo finanziario, nella misura in cui prevede che l'allocazione nel bilancio di spese destinate ad acquisire il livello di progettazione minimo per inserire un'opera nel programma triennale è subordinato ad *"una forte volontà di porre in essere l'investimento"*, individuandone già le finalità e i tempi di realizzazione in una apposita sezione del Dup, ed indicando forme credibili di copertura finanziaria. Una volta contabilizzata tra gli investimenti, la spesa per il livello di progettazione -finanziata con risorse già accertate- viene interamente prenotata con l'avvio della procedura di affidamento dell'incarico all'esterno e, laddove alla fine dell'esercizio finanziario essa non risulti impegnata nel rispetto delle regole fissate dal principio contabile della competenza

¹⁰⁴ Per quanto riguarda la spesa di progettazione di lavori per i quali non sussiste l'obbligo di programmazione (lavori inferiori ad 100 mila euro), il par. 5.3.13 dispone che essa venga registrata al titolo II con imputazione ai medesimi stanziamenti riguardanti l'opera complessiva. Nel caso in cui la progettazione sia redatta da dipendenti dell'ente, gli stipendi del personale incaricato della progettazione sono, ovviamente imputati al titolo I tra le spese correnti, ma essi saranno oggetto di capitalizzazione attraverso apposite scritture in contabilità economico-patrimoniale che stornino i costi di esercizio.

¹⁰⁵ In tale ipotesi, nel caso di mancata realizzazione delle opere una volta acquisito e pagato il progetto è necessario stornare l'incremento patrimoniale registrato a seguito della liquidazione delle spese di progettazione tra le immobilizzazioni in corso: il principio contabile 4/3 prevede che in tal caso si registra una insussistenza dell'attivo. In particolare sono individuate cinque casistiche in presenza delle quali gli enti sono obbligati ad azzerare la capitalizzazione delle spese di progettazione: tra esse si segnalano l'ipotesi in cui il progetto non sia stato validato (l'insussistenza va registrata in sede di rendiconto dell'esercizio nel quale è stato adottato dal Rup il provvedimento di mancata validazione) e l'ipotesi della mancata prosecuzione delle attività: si tratta del caso in cui siano trascorsi 5 anni dalla liquidazione della spesa di progettazione e non si sia proceduto all'affidamento dell'incarico dell'ulteriore livello di progettazione ovvero all'avvio della procedura di appalto dei lavori. Il principio contabile è basato sulla presunzione che trascorsi cinque anni che l'iter realizzativo risulti proseguito la progettazione abbia perso valore in termini economici, a meno che il Rup non attesti l'attualità del progetto e il mantenimento del suo valore economico.

finanziaria, mediante la stipula del disciplinare con l'operatore economico individuato nell'ambito di una procedura di evidenza pubblica, le relative risorse confluiscono nel fondo pluriennale accantonato e sono conservate in sede di rendiconto al fine di dare copertura all'impegno di spesa che sarà esigibile nel corso dell'esercizio successivo a quello di avvio del ciclo tecnico e finanziario. Il par. 5.4.8 consente, quindi, di conservare al fondo pluriennale vincolato le risorse accertate e non ancora impegnate per la progettazione del livello minimo sulla base della mera prenotazione di spesa, che implica l'avvio della procedura di affidamento dell'incarico, ma con il vincolo temporale che entro l'esercizio successivo si giunga all'aggiudicazione definitiva dell'incarico di progettazione: in caso contrario le risorse accertate e non ancora impegnate confluiscono nell'avanzo di amministrazione, tra le quote disponibili, destinate o vincolate a seconda della fonte di finanziamento¹⁰⁶. La forte innovazione del principio contabile emerge, tuttavia, dall'analisi delle regole che presiedono alla contabilizzazione delle spese per la realizzazione di opere pubbliche, una volta che l'ente sia in possesso del livello minimo progettuale per inserire l'opera nella programmazione triennale dei lavori pubblici. Come abbiamo anticipato, una volta approvato il livello minimo di progettazione l'opera è inserita nel programma triennale dei lavori pubblici e le relative spese sono stanziare in bilancio. In realtà, va chiarito che il combinato disposto delle regole contabili e di quelle tecniche impone lo stanziamento nel bilancio di previsione esclusivamente delle spese relative alle opere inserite nell'elenco annuale, per le quali la copertura finanziaria è certa e si prevede l'avvio della procedura di affidamento nel corso della prima annualità del bilancio; negli altri casi, cioè per le opere inserite nella seconda e terza annualità, la coerenza del bilancio con i documenti di programmazione deve essere tenuta a riferimento solo quando non inficia l'attendibilità delle previsioni e, pertanto, in presenza di forme di copertura credibili; ciò vale a maggior ragione laddove si consideri che il programma triennale dei lavori pubblici non solo deve essere aggiornato annualmente ma può essere modificato anche nel corso dell'esercizio finanziario, secondo le chiare previsioni dell'art. 5, commi 9 e 11 del DM n. 14/2018. Il principio contabile prevede che la spesa per gli ulteriori livelli di progettazione sia imputata agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva e, quindi, registrata tra le spese in conto capitale, in coerenza alla disciplina di cui all'art. 113, comma 1 del codice dei contratti; esso dispone che l'intera spesa sia iscritta in bilancio nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata. In particolare, nel caso in cui la copertura delle spese (comprese

¹⁰⁶ Il principio si riferisce a spese di progettazione *“di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall'art. 36, lett. a) del codice in materia di affidamento diretto sottosoglia”*. A prescindere dal mancato coordinamento del principio contabile con le nuove soglie per l'affidamento diretto introdotte dal D.L. 76/2020 e s.m.i., nel caso di affidamenti di incarichi di progettazione di importo inferiore ad euro 40 mila (il principio fa, infatti, riferimento alla soglia *“ordinariamente”* prevista dall'art. 36, lett. a) del codice), il fondo pluriennale vincolato può essere costituito secondo la regola generale già illustrata al capitolo 3 dell'avvenuto perfezionamento di una obbligazione giuridica con assunzione di impegno contabile esigibile, tuttavia, nell'esercizio successivo.

quelle di progettazione dei livelli necessari alla cantierabilità dell'intervento) risulti costituita da entrate esigibili anticipatamente rispetto all'esigibilità delle spese correlate, nel bilancio di previsione è iscritto il fondo pluriennale vincolato (par. 5.3.14). Il principio contabile assicura, quindi, l'allineamento e la correlazione tra il ciclo tecnico realizzativo e quello finanziario per la realizzazione dell'opera, imponendo la redazione di un cronoprogramma che definisca le tempistiche delle varie fasi che conducono alla realizzazione dell'opera (progettazione, verifica, approvazione e validazione del progetto, affidamento dei lavori, stipula del contratto, esecuzione, collaudo) e consenta di iscrivere negli esercizi del bilancio a valenza triennale i vari stanziamenti secondo l'esigibilità programmata, indicando in parte spesa le quote di fondo pluriennale vincolato che costituiscono lo strumento di copertura finanziaria delle spese che si prevedono come esigibili negli esercizi successivi. Una volta accertata l'entrata, gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa, e poi sono impegnati secondo esigibilità a seguito della stipula dei contratti relativi alle fasi di progettazione necessarie per l'appalto dei lavori e, successivamente, al contratto di appalto dei lavori¹⁰⁷. In pratica il ciclo programmatico finanziario incrocia il ciclo tecnico per la realizzazione dell'opera, fin dalla fase della previsione e ne consente il monitoraggio durante l'attuazione attraverso il fondo pluriennale vincolato. L'avvio del procedimento di progettazione esecutiva (o, meglio, la prosecuzione della fase di progettazione avviata con il conferimento dell'incarico per il livello minimo e proseguita con la sua approvazione ed inserimento dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici) consente di prenotare l'intero quadro economico, imprimendo uno specifico vincolo alle risorse già accertate e destinate alla realizzazione dell'opera pubblica. Le regole per la conservazione del fondo pluriennale vincolato di risorse non ancora impegnate sono contenute nel par. 5.4.9 del principio applicato, il quale prevede che *«alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto»*, subordinatamente al verificarsi di alcune condizioni -oltre all'accertamento contabile delle entrate che costituiscono la copertura dell'investimento e all'inserimento dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici- sintetizzabili nel principio di necessaria continuità del ciclo tecnico realizzativo. Prima di analizzare la speciale disciplina contabile, è necessario rimarcare la imprescindibile funzione del fondo pluriennale vincolato nella lettura correlata del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della vita

¹⁰⁷ Il principio contabile disciplina anche il ciclo finanziario nell'ipotesi di ricorso ad una centrale di committenza. Al momento della stipula dell'accordo con cui si incarica la Cuc di espletare le procedure di gara, si impegna la spesa relativa ai compensi/rimborsi per le prestazioni rese dalla centrale di committenza e si prenota, invece, la spesa per la realizzazione dell'opera; il fondo pluriennale vincolato può essere conservato solo se la Cuc attivi le procedure di affidamento dell'opera entro la fine dell'esercizio finanziario, mentre gli impegni contabili sono registrati secondo esigibilità dopo la stipula del contratto d'appalto da parte della CUC per conto dell'ente committente.

dell'opera pubblica, sottolineando che esso -al di là della mera funzione contabile- si presenta come strumento cruciale per la programmazione e per il controllo dell'attuazione delle spese pubbliche territoriali, in particolare quelle di investimento, poiché evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse derivante dalle scelte dell'amministratore pubblico¹⁰⁸. Tuttavia, al fine di esplicitare in modo effettivo la capacità di rappresentare e gestire il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle risorse e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali dell'ente, il fondo pluriennale vincolato deve essere gestito correttamente fin dalla fase della previsione di bilancio, operandone correttamente gli stanziamenti tra le previsioni di spesa e di entrata del bilancio di previsione finanziario a valenza triennale, in coerenza con il cronoprogramma dell'intero ciclo tecnico realizzativo dell'opera pubblica, in modo tale che risulti trasparente e contabilmente leggibile sia la programmazione che, a consuntivo, l'attuazione delle politiche pubbliche, favorendo i processi di *accountability* interna tra i diversi organi della *governance* locale nonché un consapevole dibattito pubblico sulla gestione delle risorse e sull'attuazione del programma amministrativo. In quest'ottica, i tecnicismi della contabilità armonizzata, lungi da ogni profilo di autoreferenzialità, contribuiscono al rafforzamento del bilancio come bene pubblico, cioè come strumento *«funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato»*¹⁰⁹. Risulta, dunque, evidente che la corretta imputazione a bilancio delle spese del ciclo realizzativo dell'opera pubblica ai fini dello stanziamento del fondo pluriennale vincolato, secondo esigibilità degli impegni a scadenza pluriennale, necessita di un cronoprogramma dettagliato delle varie fasi e tempi del ciclo tecnico realizzativo, delle interrelazioni tra le stesse, dell'individuazione delle responsabilità organizzative per ciascuna delle fasi, della stima dei tempi di attraversamento tra le fasi, con l'obiettivo di individuare in modo dettagliato i tempi necessari all'investimento, che si conclude -è bene ribadirlo- con l'approvazione dell'atto di collaudo e non con la mera chiusura dei lavori¹¹⁰. In estrema sintesi, dal lato della spesa, la

¹⁰⁸ cfr. Corte dei conti, Sez. Aut., delibera n. 4/2015/INPR, cit.

¹⁰⁹ così, Corte costituzionale, sentenza n. 184 del 2016, cit.

¹¹⁰ La corretta chiusura del ciclo realizzativo dell'opera pubblica è fondamentale anche per evitare la formazione di obbligazioni di pagamento non coperte finanziariamente nell'ambito del quadro economico. A tal fine si richiama una recente deliberazione dell'Anac che ha evidenziato come in base all'art. 102 del codice *“con l'emissione del certificato di collaudo da parte del collaudatore non si esaurisce il contratto tra le parti perché il committente deve approvarlo: il collaudo diventa definitivo o per approvazione espressa o per approvazione tacita decorsi due anni e due mesi dal certificato di collaudo provvisorio. Il momento conclusivo dell'iter di realizzazione di un'opera pubblica, quindi, è rappresentato proprio dall'approvazione degli atti di collaudo”*, con la conseguenza che spetta all'appaltatore la compensazione dei prezzi prevista dall'art. 1-septies del d.l. 73/2021, conv. dalla legge n. 106/2021, *“laddove fa espresso riferimento ai contratti*

diacronia rappresentata dal fondo pluriennale vincolato, altro non è che il riflesso contabile del cronoprogramma del ciclo realizzativo dell'opera¹¹¹. Le nuove regole contabili per lo stanziamento e la conservazione del fondo pluriennale vincolato si iscrivono proprio in questa rinnovata visione unitaria del ciclo realizzativo dell'opera pubblica, all'interno del quale assume centrale rilevanza proprio la fase della progettazione. La norma consente, innanzi tutto, di conservare nel fondo pluriennale vincolato tutte le somme stanziare del quadro economico dell'opera purché risulti assunto un impegno di spesa, anche parziale, sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata imputata secondo esigibilità per far fronte ad una serie di spese strumentali per dare concreto avvio all'esecuzione dell'intervento realizzativo: la norma contiene l'indicazione esemplificativa di una tipologia di spese (acquisizioni di terreni, espropri, occupazioni di urgenza, bonifica di aree, viabilità di cantiere, allacciamento ai pubblici servizi) ammettendo anche come idonee a consentire la costituzione e conservazione dell'intero quadro economico al fondo pluriennale vincolato anche "altre analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie" a dare effettivo impulso al ciclo realizzativo. In assenza di tali impegni per spese strumentali, il principio contabile consente la conservazione dell'intero stanziamento al fondo pluriennale vincolato purché siano state formalmente attivate entro la chiusura dell'esercizio finanziario le procedure per l'affidamento dell'incarico di progettazione dei livelli successivi a quello utilizzato per l'inserimento dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici. Tuttavia, e qui sta la centralità del principio contabile che ha operato una vera e propria rivoluzione per rendere più agevole la gestione delle risorse destinate agli investimenti, la prosecuzione del ciclo finanziario utilizzando la copertura del fondo pluriennale vincolato per le spese esigibili negli esercizi successivi è espressamente subordinata alla verifica di effettiva continuità del ciclo tecnico afferente la fase di progettazione, nella necessaria ricerca di una sinergia e parallelismo tra regole tecniche e norme di copertura finanziaria. La norma dispone, infatti, che in assenza di aggiudicazione definitiva dell'incarico di

in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto", se a tale data i lavori risultano eseguiti, sia stato emesso il certificato di collaudo, ma esso non risulti approvato o non siano trascorsi 2 anni e 2 mesi dalla sua emissione (cfr. Anac, delibera 8.2.2022, n.63).

¹¹¹ Nella manualistica tecnica la formulazione del cronoprogramma è riferita esclusivamente ai lavori, ed organizzata in tre stadi: la stima economica, la scomposizione del lavoro in fasi e la definizione delle tempistiche di ciascuna fase ai fini dei SAL e della rata di saldo. Il risultato finale mette insieme questi elementi, collegando sistematicamente le fasi di realizzazione dell'opera con la quantificazione delle risorse, nonché con i tempi di impiego di queste ultime: cfr. L. OTTAIANI, *Project management. Cronoprogramma dei lavori*, Caserta, 2016. Nella pratica, il cronoprogramma rappresenta il documento che individua parallelamente i passaggi materiali ed economico-finanziari che conducono, in un arco temporale stabilito, alla concretizzazione dell'opera pubblica. Il nuovo principio contabile, e il necessario ed imprescindibile raccordo tra la il ciclo tecnico ed il ciclo realizzativo dell'opera pubblica, richiede una visione più ampia del ciclo che si sviluppa dalla pianificazione al collaudo dell'opera, assegnando un ruolo fondamentale alla fase di progettazione e approvazione, verifica e validazione del progetto: a tal fine, risulta più appropriato del semplice diagramma di Gantt il diagramma Pert che individua le varie interrelazione tra le fasi e rappresenta le sub fasi di procedimenti complessi.

progettazione successivo al livello minimo, entro l'esercizio successivo, le risorse conservate nel fondo pluriennale vincolato confluiscono nel risultato di amministrazione, tra le quote vincolate, destinate o disponibili a seconda della fonte di finanziamento, per la riprogrammazione dell'investimento. Allo stesso modo, una volta aggiudicato l'incarico di progettazione relativo al livello successivo a quello minimo, negli esercizi successivi la conservazione delle risorse nel fondo pluriennale vincolato è condizionata "*alla prosecuzione senza soluzione di continuità*" delle attività afferenti alla progettazione dell'opera fino all'avvio della procedura di gara per l'affidamento dei lavori. In particolare, in coerenza con le regole del codice sulla fase di progettazione, il principio contabile prevede che l'intero stanziamento confluito nel fondo pluriennale vincolato è conservato, una volta aggiudicato il livello di progettazione successivo al minimo, sia negli esercizi in cui sono eseguite, nei tempi contrattualmente previsti, le prestazioni professionali relative alla redazione del livello di progettazione appaltato, sia nell'esercizio in cui è stato oggetto di verifica il progetto che sarà posto a base della gara per il successivo livello di progettazione (si pensi all'ipotesi dell'avvio del ciclo con l'incarico di progettazione definitiva e la successiva necessità di acquisizione della progettazione esecutiva), sia anche nell'esercizio in cui sono state attivate formalmente le procedure per l'affidamento del livello di progettazione successiva ed, infine, nell'esercizio in cui la procedura di affidamento del livello di progettazione successiva è aggiudicata, e così via. Ciò che conta è la circostanza che il ciclo tecnico della fase progettuale interna al ciclo tecnico realizzativo dell'investimento proceda senza soluzione di continuità di anno in anno. Laddove nell'esercizio concluso non risulta realizzata l'attività attesa secondo lo sviluppo procedimentale previsto, in sede di approvazione del rendiconto tutte le risorse già accertate ma non ancora impegnate cui si riferisce il fondo pluriennale vincolato, confluiscono nel risultato di amministrazione e il ciclo di programmazione deve ricominciare. Infine, il principio contabile prevede che, fermo restando la continuità del ciclo progettuale, una volta acquisita la validazione del progetto da porre a base di gara, le somme confluite nel fondo pluriennale vincolato sono confermate a condizione che entro l'esercizio successivo a quello di validazione risultino formalmente attivate le procedure di gara per l'affidamento dei lavori, secondo le regole del codice appalti. Allo stesso modo, confermando l'obbligatorietà della continuità del ciclo tecnico realizzativo, il principio contabile dispone che le somme non ancora impegnate e conservate nel fondo pluriennale vincolato confluiscono nell'avanzo di amministrazione qualora la procedura di gara per la scelta dell'appaltatore non risulti aggiudicata definitivamente entro l'esercizio successivo a quello di avvio della procedura evidenziale. Infine, una volta sottoscritto il contratto d'appalto e perfezionata l'obbligazione giuridica¹¹² (ovvero, dalla data del verbale con cui si autorizza l'esecuzione anticipata dei

¹¹² Giova evidenziare che, stando alla lettera del principio generale della contabilità finanziaria (n.16), per la registrazione dell'impegno contabile occorre un'obbligazione giuridicamente perfezionata e, quindi, la sottoscrizione del contratto d'appalto. C'è, cioè, una contestualità logica prima ancora che giuridica tra contratto e impegno contabile. Tuttavia, nell'operatività della gestione è opportuno che la registrazione dell'impegno contabile preceda la sottoscrizione del contratto, al fine di garantire all'ufficiale rogante il

lavori), il principio prevede che tutte le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato; anche i ribassi d'asta restano nel quadro economico e confluiscono nel risultato di amministrazione, qualora entro il secondo esercizio dalla stipula del contratto non sia intervenuta rimodulazione del quadro economico che ne disponga il riutilizzo; le altre spese confluite nel fondo pluriennale vincolato e non impegnate, confluiscono nell'avanzo di amministrazione, quando l'opera è completata oppure prima, se il Rup ne autorizza lo svincolo ¹¹³. In tutte le fattispecie analizzate, il fondo pluriennale vincolato è costituito a seguito dell'adozione dell'atto di prenotazione della spesa del quadro economico dell'opera o delle gare per la progettazione o l'affidamento dei lavori formalmente indette; in assenza della prenotazione, in sede di rendicontazione i fondi pluriennali vincolati costituiscono economia di bilancio e concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. I fondi pluriennali vincolati prenotati, cioè formalmente costituiti, sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo e costituiscono copertura delle spese impegnate e prenotate in tale esercizio. Il monitoraggio circa la capacità di realizzazione dei programmi previsti e dei relativi tempi si effettua, pertanto, osservando se la dinamica del fondo pluriennale vincolato rispecchia o meno il cronoprogramma del ciclo realizzativo. In particolare, è il raffronto tra il fondo pluriennale vincolato in entrata ed il fondo pluriennale vincolato in uscita, nel tempo, a chiarire se l'andamento del ciclo realizzativo previsto sia aderente o si discosti da quanto programmato.

4.1 Il necessario raccordo tra pianificazione e progettazione.

Storicamente, dall'analisi della disciplina di settore emerge come il legislatore italiano abbia dedicato maggiore attenzione alla fase della selezione del contraente, per la quale si riscontrano norme di maggiore dettaglio, rispetto alla fase della programmazione dei lavori pubblici, sull'implicito presupposto che la corretta gestione della fase di selezione potesse da sola assicurare la scelta di un buon appaltatore e di conseguenza, attraverso l'esatto

controllo sull'avvenuta comunicazione dell'impegno contabile prevista dall'art. 191 del Tuel a garanzia della corretta assunzione del vincolo giuridico in capo all'ente, evitando il formarsi di fattispecie di debiti fuori bilancio.

¹¹³ Si segnala che l'art. 29, comma 4 del d.l. 4 del 2022, nel dettare nuove disposizioni per far fronte all'aumento dei prezzi dei materiali impiegati nell'esecuzione di lavori pubblici, ha previsto che le maggiori spese derivanti dall'applicazione del nuovo meccanismo di revisione dei prezzi obbligatorio per gli appalti banditi dal 1 febbraio 2022 debbono trovare copertura finanziaria in tre possibili fonti: a) somme accantonate alla voce imprevisti del QTE dell'opera (per un importo non inferiore all'1% del totale dei lavori) o altre somme a disposizione ovvero eventuali economie da ribassi d'asta, purché le norme non ne prevedano una diversa utilizzazione; b) somme disponibili derivanti da interventi già realizzati e collaudati; c) in caso di insufficienza delle prime due fonti, si può attingere al fondo di cui all'art. 7 del d.l. 76/2020, nei limiti del 50% delle disponibilità annue. Tale fondo può essere utilizzato solo entro il 2026 e per interventi finanziati dal PNRR.

adempimento della prestazione dedotta in contratto, l'ottimale soddisfazione dell'interesse pubblico sotteso alla realizzazione delle opere pubbliche. È, tuttavia, diventato sempre più evidente che la fase di affidamento ed esecuzione del contratto non possa prescindere anche da una attenta e adeguata pianificazione e programmazione, per evitare il rischio di scelte realizzative frutto di impulsi particolaristici ovvero di conseguenze negative sotto il profilo della copertura finanziaria, con casi non infrequenti di gestioni in disavanzo nonché di interruzioni del ciclo realizzativo¹¹⁴. Attraverso la programmazione, infatti, viene soddisfatta l'esigenza di determinare le opere pubbliche che possono essere effettivamente realizzate, in base alle disponibilità finanziarie e secondo un ordine di priorità che si basa sulla valutazione dei costi e dei benefici, così come la Corte costituzionale ha iniziato a sottolineare già negli anni '90, sollecitata dalle nuove prospettive di coerenza finanziaria imposte dai parametri di Maastricht¹¹⁵. Pianificazione e programmazione rappresentano, nell'organizzazione dell'attività di una amministrazione pubblica improntata al risultato, quel processo decisionale che -attraverso aggiustamenti progressivi, responsabilizzando in modo crescente l'intero apparato- può e deve portare a raggiungere livelli quantitativi e qualitativi sempre maggiori nella cura dell'interesse pubblico. In materia di opere pubbliche, il vigente codice dei contratti con l'art. 21 ha introdotto il principio della obbligatorietà di una programmazione triennale, con aggiornamento annuale, coerente con la programmazione economico-finanziaria. La definizione normativa del programma triennale dei lavori pubblici, contenuta nell'art. 3, comma 1, lett. gggg-sexies) del codice, rende evidente la correlazione dello strumento di programmazione dei lavori da avviare nel triennio con la prodromica attività di pianificazione che riguarda “i bisogni rilevati e valutati”, la quale si compendia nel *quadro esigenziale*¹¹⁶ che deve essere redatto e approvato dall'amministrazione in fase antecedente alla programmazione dell'intervento stesso, e che deve individuare per ciascuna opera i fabbisogni della collettività posti a base dell'intervento e le esigenze da soddisfare con la sua realizzazione, anche in rapporto alla tipologia di utenza. Se è vero che tale ultimo strumento non risulta allo stato attuato, avendone demandato il codice (art. 23, comma 3) la determinazione del contenuto minimo al regolamento unico di esecuzione non ancora approvato, non può non evidenziarsi che

¹¹⁴Per l'esame in chiave storica dell'evoluzione della normativa in materia, si rinvia a F. CARINGELLA, M. GIUSTINIANI, P. MANTINI, *I contratti pubblici. Trattato sistematico sulla contrattualistica pubblica.*, Roma, 2021 (parte III). Sugli effetti delle politiche di spesa pubblica per investimenti in carenza di una adeguata pianificazione, sul paesaggio del Mezzogiorno, si segnala la pubblicazione che raccoglie le foto delle più note incompiute nel Sud Italia facendo assurgere il fenomeno ad una vera e propria architettura identificativa del nostro Mezzogiorno: J. WOLKE, *Architecture of resignation. Photographs from the Mezzogiorno*, 2011 (University of Chicago Press).

¹¹⁵ cfr. Corte costituzionale, sent. n. 482 del 1995.

¹¹⁶ cfr. art. 3, lett. ggggg-nonies) del codice dei contratti pubblici.

resta in vigore¹¹⁷ la previsione dell'art. 15 del D.P.R. n. 207 del 2010 che impone al Rup di redigere per ciascuna opera pubblica il *Documento preliminare all'avvio della progettazione*¹¹⁸ che ha tra i contenuti obbligatori sia l'indicazione dei limiti finanziari da rispettare che la stima dei costi e le fonti di finanziamento (comma 6, lett. m), sia l'individuazione dell'iter procedurale della fasi di progettazione da sviluppare, la loro sequenza logica e i tempi di attuazione (comma 6, lett. i). L'impostazione del nuovo principio contabile che pone al centro del ciclo finanziario dell'opera pubblica la fase della sua progettazione, non deve obliterare la centralità della preventiva fase della pianificazione e di individuazione della copertura finanziaria di ciascuna opera che costituisce la prima fase del ciclo di vita dell'opera pubblica e coinvolge l'organo di indirizzo politico che all'interno del principale strumento di programmazione, segnatamente nella Sezione operativa del Dup, è chiamato ad individuare le opere pubbliche da realizzare, in coerenza con gli indirizzi strategici e l'analisi dei fabbisogni della collettività, indicando -ancor prima della programmazione triennale dei lavori pubblici che presuppone l'esistenza di un livello progettuale minimo- i costi delle opere, i livelli di progettazione da sviluppare e i relativi tempi, nonché i limiti finanziari da rispettare¹¹⁹.

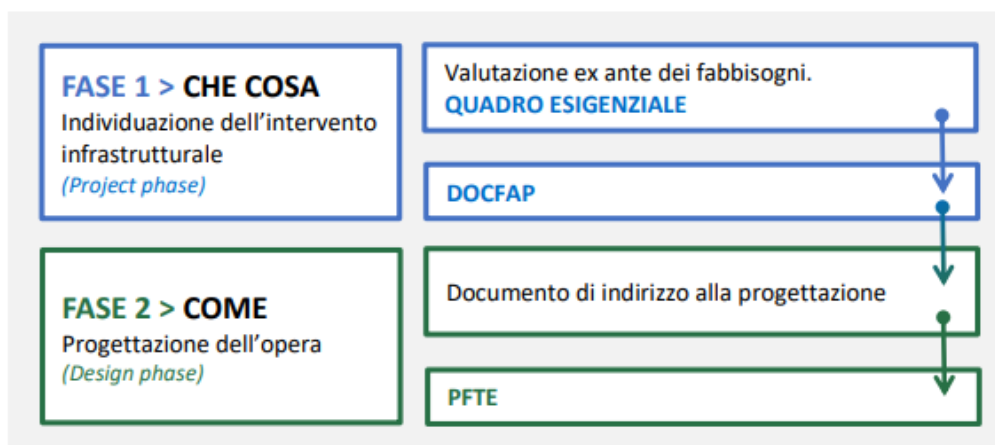
L'accesso alle risorse finanziarie disponibili del PNRR è condizionato, tra l'altro, ad una rigorosa verifica dei potenziali impatti degli interventi sugli obiettivi ambientali prioritari in ambito dell'Unione europea, con la conseguenza che il RRF promuove il disegno di un approccio nuovo rispetto alla progettazione, realizzazione e gestione di una infrastruttura, mettendo al centro la sostenibilità e l'innovazione, privilegiando quelle progettualità che da punto di vista tecnico e qualitativo possano soddisfare questi criteri di sostenibilità e innovazione. In questo senso, prendendo a prestito quanto indicato nelle *Linee guida* del Ministero delle infrastrutture per la redazione dei progetti di fattibilità tecnica ed economica a valere su risorse del PNRR¹²⁰, il *public procurement* deve strutturarsi su due fasi: quella della **programmazione** (cioè, del CHE COSA necessita) e quella della **progettazione** (del COME realizzare l'infrastruttura), legate secondo una coerente filiera concettuale.

¹¹⁷ cfr. art. 216, comma 4, del codice dei contratti pubblici.

¹¹⁸ Lo schema di decreto ministeriale sui livelli di progettazione, bloccato dal parere del Consiglio di Stato (vedi nota 102) prevede quale documento propedeutico alla progettazione il *Documento di indirizzo alla progettazione* (DIP) che conferma l'impostazione illustrata nel testo.

¹¹⁹ Sul punto si richiama la deliberazione dell'AVCP 9 maggio 2006, n.28 che inquadra in modo illuminante il ruolo della pianificazione nel ciclo di vita delle opere pubbliche e le relative implicazioni finanziarie.

¹²⁰ Le linee guida sono consultabili a questo [link](#).



La progettazione, quindi, non costituisce la fase di avvio del ciclo di realizzazione dell'opera pubblica ma si pone come lo sviluppo dell'attività di pianificazione/programmazione che ne valuta le implicazioni di sostenibilità ambientale nonché finanziarie in termini di copertura, di tempi di realizzazione e di risultati attesi; alla luce di tali considerazioni, dunque, va letta la previsione del principio contabile che consente di contabilizzare tra le spese di investimento quella necessaria per il livello minimo di progettazione, a condizione che il Dup ne autorizzi la spesa indicandone le coperture.

4.2 La posizione della Corte dei conti

Tali conclusioni risultano avvalorate dalla Corte dei conti che ha più volte sottolineato la imprescindibile necessità che i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche, *“individuino in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata, prevedendone, altresì, le necessarie forme di finanziamento”*¹²¹. La Corte ha evidenziato che il conferimento di un incarico di progettazione relativo al livello minimo necessario ad inserire l'opera nel programma triennale dei lavori pubblici non può non essere inserito nell'ambito di una effettiva e concreta programmazione dell'opera, ove, di conseguenza, anche le risorse e mezzi finanziari complessivi da utilizzare devono essere conosciuti o conoscibili *ex ante*, con un grado di attendibilità tale da evitare che si faccia ricorso ad un affidamento -e quindi vengano utilizzate risorse pubbliche- non funzionalizzato al perseguimento di un concreto interesse pubblico. Nel ragionamento sviluppato dai giudici contabili emerge una lettura del nuovo principio contabile che, sebbene consenta di contabilizzare la spesa per il livello minimo di progettazione anticipatamente a quella riguardante l'opera complessiva, impone di correlare funzionalmente e strutturalmente la fase progettuale a quella realizzativa. La progettazione di un'opera pubblica non può

¹²¹ cfr. Corte dei conti, sezione regionale Lombardia, deliberazione 12.9.2019, n. 352, cui *adde*, sezione regionale Liguria, deliberazione n. 28.7.2020, n.66.

costituire, insomma, un'attività fine a se stessa e svincolata dalle successive fasi di esecuzione dei lavori e finalizzazione dell'opera, con la conseguenza che l'affidamento di un incarico di progettazione va ontologicamente correlato non solo ad un'opera che sia stata pianificata quantomeno nel Dup (non potendo essere ancora inserita nel programma triennale dei lavori pubblici, fino all'approvazione del livello minimo richiesto dalla legge), ma anche ad una indicazione credibile sulla effettiva reperibilità delle risorse necessarie per la sua realizzazione, nell'ambito di un quadro programmatico, relativo alla realizzazione complessiva dell'opera stessa, calibrato secondo le possibilità finanziarie dell'ente, onde evitare che decisioni programmatiche possano contemplare la declinazione di prospettive irrealizzabili¹²². Tale lettura è stata confermata dalla Corte anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 4, del d.l. 32 del 2019 che -per gli anni dal 2019 al 2023¹²³- dispone che *«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»*. La finalità del legislatore è chiaramente quella di dare la possibilità agli enti attuatori di disporre di un “parco progetti” che permetta di accedere ai finanziamenti esterni, spesso non intercettati dalle amministrazioni pubbliche proprio per l'assenza anche di un livello minimo di progettazione cantierabile, richiesto dai vari bandi; la norma richiamata, del resto, prevede che *«le opere la cui progettazione è stata realizzata ai sensi de periodo precedente sono considerate prioritariamente ai fini dell'assegnazione dei finanziamenti per la loro realizzazione »*. Come hanno evidenziato i giudici contabili, con la norma in questione *«si è cercato di disinnesare il circolo vizioso che si era creato nelle amministrazioni pubbliche che, da un lato, non potevano accedere ai finanziamenti pubblici per l'assenza di progetti cantierabili, e, dall'altro, non erano in grado di affidare incarichi di progettazione a soggetti esterni in mancanza del finanziamento dell'intera opera»* né, spesso, potevano affidarli all'interno *«non disponendo delle adeguate professionalità tecniche... in grado di redigere i progetti definitivi o esecutivi, propedeutici all'acquisizione delle risorse finanziarie per la realizzazione delle opere pubbliche necessarie alla collettività amministrata e al territorio»¹²⁴*. Resta, tuttavia, ferma l'esigenza che l'affidamento dell'incarico di progettazione segua ad una fase di

122 Non pare superfluo, peraltro, segnalare che il legislatore ha stabilito che *“le stazioni appaltanti non possono subordinare la corresponsione dei compensi relativi allo svolgimento della progettazione e delle attività tecnico-amministrative ad essa connesse all'ottenimento del finanziamento dell'opera progettata”*; la giurisprudenza delle Sezioni unite ritiene che in presenza di incarichi di progettazione che presentano clausole con le quali il pagamento del compenso è subordinato al finanziamento dell'opera, il rapporto negoziale non nasce in capo alla pubblica amministrazione ma direttamente tra il professionista e il funzionario che conferisce l'incarico, mancando la copertura finanziaria (cfr. Cass., Sez. un., 26657/2014).

123 La proroga del termine di efficacia della norma, originariamente introdotta per il biennio 2019-2020, è stata disposta dall'art. 52 del d.l. 77 del 2021 sulla governance del PNRR.

124 così, Corte dei conti, sezione regionale Lombardia, delibera 3.12.2021, n.270.

pianificazione e programmazione, *«presupponendo il principio del buon andamento la visione per cui una volta partita la progettazione l'opera si farà»*¹²⁵

4.3 Il regime derogatorio per l'attuazione del PNRR.

Al fine di favorire l'attuazione del PNRR, ispirandosi alla stessa logica di flessibilità che sta alla base delle già illustrate semplificazioni contabili, il legislatore, con l'art. 6-bis del d.l. n. 152 del 2021, convertito dalla legge n. 233 del 2021¹²⁶, ha previsto che -per promuovere la massima partecipazione ai bandi di assegnazione delle risorse destinate alla realizzazione di opere pubbliche con fondi del PNRR- le procedure di affidamento dell'attività di progettazione possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione di cui all'art. 21 del codice dei contratti pubblici¹²⁷. Tale disposizione va letta insieme alle già illustrate previsioni dell'art.1, comma 4, del d.l. n.32 del 2019, i cui effetti sono stati prorogati fino alla fine del 2023 dall'art. 52 del d.l. n. 77 del 2021, le quali mirano, in chiave transitoria e per garantire di far fronte alle notevoli sfide del PNRR, a superare il descritto circolo vizioso nel quale sono astretti gli enti locali, tra necessità di progettazioni adeguate per partecipare ai bandi e previa disponibilità delle risorse per la realizzazione dell'opera per poter conferire gli incarichi di progettazione esterna a valere sulle limitate disponibilità di bilancio. In buona sostanza, il quadro regolatorio vigente, da un lato, consente di procedere all'affidamento di incarichi a professionisti esterni aventi ad oggetto la progettazione di interventi per partecipare ai bandi del PNRR pur avendo la sola copertura finanziaria della spesa per l'acquisizione del progetto, dall'altro, prevede che tali incarichi possano essere conferiti anche laddove non vi sia una specifica previsione in tal senso nei documenti di programmazione di cui all'art. 21 del codice dei contratti. In realtà, non risulta chiaro l'ambito di tale ultima deroga: se, cioè, il legislatore intende riferirsi al programma triennale dei lavori pubblici o al programma biennale dei servizi, all'interno del quale debbono essere previsti gli incarichi di progettazione da affidare a professionisti esterni, qualora siano di importo superiore a 40 mila euro. In effetti, una lettura sistematica delle norme in materia di contabilizzazione delle

¹²⁵ così, CdS, parere 17.1.2017, n.22 cit.

¹²⁶ la norma così dispone: «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».

¹²⁷ È opportuno ribadire che la deroga riguarda, ovviamente incarichi di progettazione la cui spesa è superiore ad € 40.000 o riferiti ad opere pubbliche la cui spesa è superiore ad € 100.000: le sole fattispecie per le quali sussistono gli obblighi di previo inserimento negli strumenti di programmazione di cui all'art. 21 del codice dei contratti pubblici.

spese di progettazione dovrebbe condurre a leggere la norma come riferita ad entrambi gli strumenti di programmazione settoriale contemplati dall'art. 21 del codice dei contratti pubblici, in relazione alle varie fasi del ciclo della progettazione¹²⁸. In primo luogo, la norma consente di conferire incarichi a professionisti esterni per acquisire il livello di progettazione minimo previsto dalla legge per l'inserimento dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici, derogando al principio di obbligatorietà dell'inserimento di tali incarichi nel programma biennale dei servizi (ove il corrispettivo da pagare al professionista sia superiore a 40 mila euro); essa, d'altra parte, consente anche di derogare alla norma introdotta dall'analizzata modifica del principio contabile applicato che, imponendo di imputare la spesa per la progettazione definitiva o esecutiva sul quadro economico dell'opera da realizzare, implica l'obbligatorio inserimento di un'opera nel programma triennale dei lavori pubblici per poter affidare l'incarico di progettazione di livello superiore a quello minimo¹²⁹: in presenza dell'avvenuto finanziamento di un'opera nell'ambito di bandi del PNRR, un ente che non ha provveduto alla tempestiva approvazione degli atti del ciclo di bilancio (Dup, programmazione settoriale, bilancio di previsione) ben può procedere a variare il bilancio gestionale anche in esercizio provvisorio o in gestione provvisoria iscrivendo le risorse vincolate e programmandone la spesa secondo il correlato cronoprogramma e conferire, nelle more dell'approvazione del programma triennale dei lavori pubblici, l'incarico di progettazione esecutiva, in un'ottica acceleratoria del ciclo realizzativo, avviando anche le procedure di appalto dei lavori una volta acquisita e validata la progettazione. In tale ipotesi,

¹²⁸ Sulla differente portata del principio contabile applicato in merito alla contabilizzazione delle spese di progettazione a seconda del "*profilo cronologico*" in cui l'attività si inserisce nel ciclo della progettazione (avvenuto inserimento o meno dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici), si veda Corte dei conti, sezione regionale Liguria, delibera n. 66/2020, cit.

¹²⁹ Si fa, ad esempio, riferimento all'[avviso](#) dell'Agenzia per la coesione territoriale relativo alla presentazione di proposte progettuali volte alla valorizzazione economica e sociale dei beni confiscati alle mafie, a valere sui fondi del PNRR di cui alla Missione 5-Inclusione e coesione- Componente 3- Interventi speciali per la coesione territoriale-Investimento 2- Valorizzazione dei beni confiscati alle mafie finanziato dall'Unione europea. Esso prevede che gli enti locali possano candidarsi anche mediante la presentazione di una mera idea progettuale con elaborati grafici e planimetria di intervento. I livelli progettuali dell'intervento sono previsti esclusivamente come criteri premiali: l'avviso prevede che l'assenza di un livello di progettazione non dia luogo all'attribuzione di alcun punteggio premiale, ma non costituisce causa di esclusione. Ne consegue che un ente locale può ben presentare la candidatura a valere su tali risorse, ma non può inserire l'intervento di valorizzazione del bene confiscato nella programmazione dei lavori pubblici, in assenza del livello minimo di progettazione. Nell'ipotesi in cui, l'Amministrazione titolare dovesse accordare il finanziamento, stante la fissazione del target del 30 giugno 2023 per l'aggiudica dei lavori, l'ente locale attuatore, in una logica acceleratoria coerente con l'impostazione della *governance* del PNRR, ben può procedere a variare il bilancio anche in esercizio o gestione provvisoria, accertare le somme e avviare la procedura per l'affidamento dell'incarico di progettazione esecutiva, attivando il ciclo finanziario pluriennale della spesa, sebbene l'opera non risulti inserita nel programma triennale delle opere pubbliche né il piano biennale dei servizi contempli l'affidamento all'esterno dello specifico incarico di progettazione.

in pratica, il ciclo realizzativo dell'opera può essere avviato ancor prima della predisposizione degli strumenti di programmazione e, conseguentemente, il necessario raccordo con il ciclo finanziario avviene sulla base di atti gestionali adottati dal dirigente competente. Risulta, così, evidente che in tale ipotesi -tanto derogatoria quanto strategica per l'attuazione del PNRR- gli strumenti di programmazione debbono essere tempestivamente adeguati alla situazione di fatto, anche al fine di recuperare la loro funzione di monitoraggio del ciclo realizzativo e garantirne la correlazione col ciclo finanziario, restituendo al consiglio comunale la funzione di indirizzo politico e le correlate competenze di monitoraggio e controllo strategico. Si può fare riferimento, comunque, alle previsioni dell'art. 5, comma 11, del D.M n. 14 del 2018 a mente del quale *«un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere... 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»*: in sostanza, è possibile avviare una gara per l'opera non inserita nel programma, se questa non va ad intaccare le disponibilità finanziarie riservate ad altri interventi già previsti, circostanza questa che è sempre rispettata con i finanziamenti del PNRR, che rappresentano in ogni caso risorse aggiuntive a destinazione vincolata. Il sistema così delineato, che assume valore strategico per l'attuazione del PNRR, richiede in ogni caso che l'incarico di progettazione del livello minimo, pur dotato dell'adeguata copertura finanziaria a valere sulle disponibilità di bilancio, *«non sia fine a sé stesso ma è necessario che sia strumentale alla realizzazione di opere di interesse generale, aventi una probabile e ragionevole fattibilità sia in termini tecnici che finanziari»¹³⁰*. Non è, quindi, sufficiente a garantire il ricorso alle deroghe fin qui illustrate la mera indicazione della volontà di partecipare ai bandi del PNRR, essendo necessaria a monte una verifica di compatibilità delle finalità dei bandi con l'idea progettuale che si intende sviluppare e delle sussistenze in capo all'ente delle condizioni di ammissibilità alle selezioni, oltre che di disponibilità di una adeguata organizzazione che consenta di rispettare *M&T* previsti per lo specifico progetto, senza incorrere in penalità, sanzioni e revoche. A tali condizionalità si riferisce la richiamata giurisprudenza contabile quando auspica, comunque, che i comportamenti delle amministrazioni che affidano incarichi di progettazione esterna in assenza di una definita copertura finanziaria per la realizzazione dell'opera siano *«rispettosi del più generale criterio di diligenza che deve sempre caratterizzare l'agere pubblico»¹³¹*.

¹³⁰ cfr. Corte dei conti, Lombardia, delibera n. 270/2021, cit.

¹³¹ Il precedente citato nella nota precedente, nel richiamare un consolidato orientamento delle sezioni giurisdizionali della Corte in materia di spese per incarichi di progettazione ritenute prive di utilità e, quindi, fonte di danno erariale (Corte dei conti, App. Sicilia, 24.11.2008, n.364), richiama l'obbligo degli enti di rispettare *“il principio dell'autosufficienza dell'amministrazione (cd. autorganizzazione della PA), che impone il potere/dovere del datore di lavoro pubblico di utilizzare le proprie risorse umane secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità. Gli affidamenti de quibus, quindi, debbono ritenersi giuridicamente*

ammissibili, ove, motivatamente, la Pubblica amministrazione dimostri l'assenza e/o l'insufficienza di personale tecnico che possa, internamente, provvedere a tale progettazione, strumentale alla realizzazione dell'opera pubblica". La tematica incrocia, dunque, il tema della capacità amministrativa e delle norme introdotte per il suo rafforzamento dai d.l. 80/2021 e 152/2021, in base ai quali gli enti locali possono procedere ad assunzioni a tempo determinato, in deroga al termine eurounitario dei 36 mesi e fino al 31.12.2026, a valere sulle risorse dei quadri economici di progetti già finanziati con il PNRR (cfr. circolare RGS n. 4/2022) ovvero a valere su proprie disponibilità di bilancio, ma in deroga alle norme vincolistiche sulla spesa di personale e sui limiti alle assunzioni a termine: in entrambi i casi, tuttavia, il presupposto che abilita all'assunzione è costituito dall'avvenuta concessione di un finanziamento nell'ambito del PNRR e, pertanto, la questione della progettazione propedeutica alla partecipazione ai bandi resta di grande interesse, in contesti organizzativamente inadeguati.

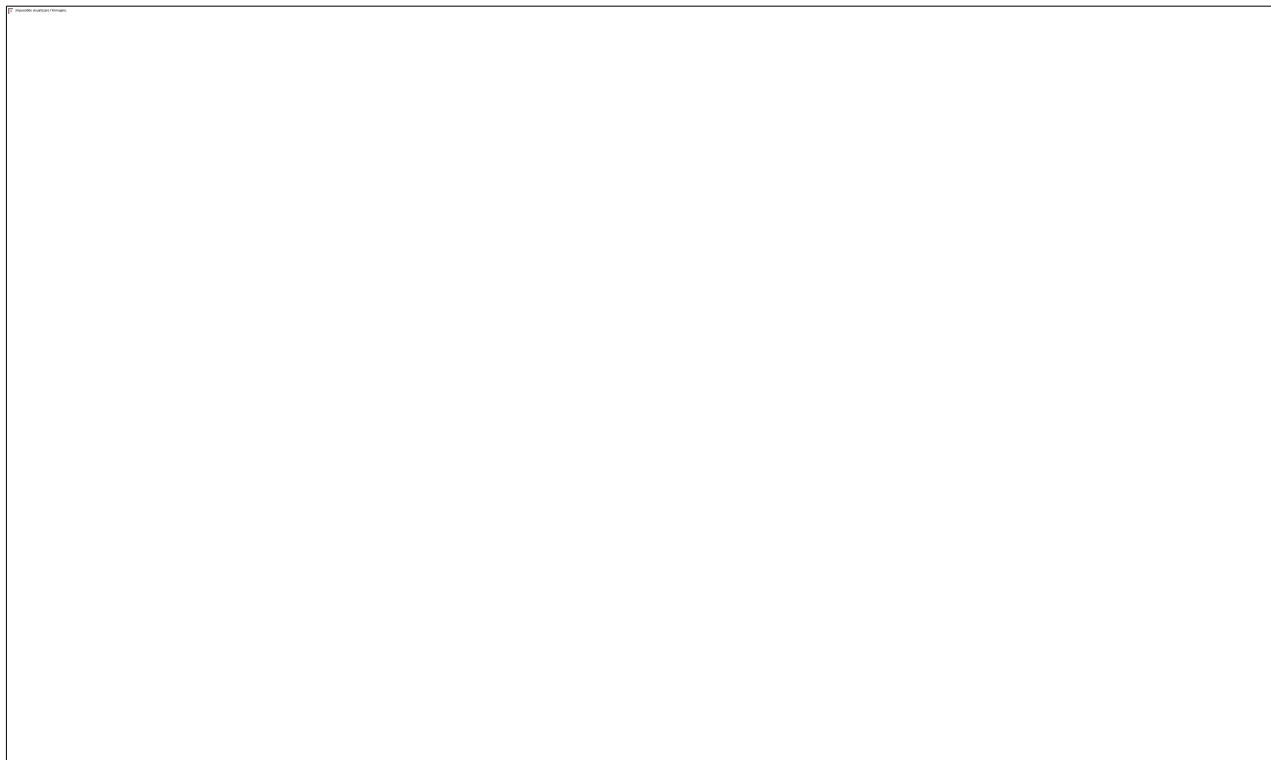
Conclusioni

Il nuovo principio contabile applicato per la contabilizzazione delle spese di investimento degli enti locali si pone come elemento propulsivo per il miglioramento delle iniziative in ambito territoriale e per la efficace attuazione delle decisioni di spesa pubblica. Dopo un periodo di politiche restrittive e di vincoli di bilancio, il legislatore ha introdotto una serie di misure per rilanciare gli investimenti locali, intervenendo anche -sia prima che dopo la pandemia- con interventi semplificatori e acceleratori sulla disciplina relativa alla fase di scelta del contraente, sul presupposto che i ritardi e le inefficienze del ciclo realizzativo delle opere pubbliche siano da imputare principalmente alla fase evidenziale e al vasto contenzioso che la caratterizza. È stato, tuttavia, evidenziato in senso critico che *“occorrerebbe porre attenzione anche alla semplificazione e accelerazione delle fasi di progettazione e di esecuzione. Queste ultime, infatti, incidono maggiormente sui tempi di realizzazione delle opere pubbliche”*¹³². Uno studio¹³³ relativo ai tempi di realizzazione dei lavori pubblici e le loro determinanti, pubblicato nel dicembre 2019 ed elaborato sui dati relativi alle opere realizzate dai comuni nell’ambito dei fondi del Piano di azione e coesione, dimostra che nell’ambito della complessiva procedura di realizzazione di un’opera pubblica la fase dell’affidamento pesa per meno del 20% dell’intero tempo, mentre il peso del ciclo della progettazione pesa per circa il 40% ed un ulteriore 20% pesano le c.d. interfasi, cioè i *tempi di attraversamento* da una fase operativa all’altra del ciclo tecnico realizzativo (programmazione, progettazione, affidamento, esecuzione, messa in esercizio); lo studio documenta che nell’ambito delle interfasi i fattori di ritardo riguardano approvazioni, autorizzazioni, pareri, nulla osta, visti. Esso mette in evidenza che con riguardo alla fase di progettazione, caratterizzata da diverse fasi operative, i tempi di attraversamento si allungano a causa della presenza di almeno tre interfasi, stante la normativa vigente che, di regola, articola la progettazione su tre livelli¹³⁴.

¹³² cfr. Banca d’Italia, *Memoria* depositata al Senato nel processo di conversione in legge del D.L. 76/2020. Si veda [Banca d’Italia](#).

¹³³ cfr. C. CARLUCCI, C. GIORGIANTONIO, T. ORLANDO, *Tempi di realizzazione delle opere pubbliche e loro determinanti*. Questioni di economia e finanza- Occasional papers, Banca d’Italia, n.538, dicembre 2019 ([link](#))

¹³⁴ Dal punto di vista normativo, oltre alla previsione generale già oggetto di trattazione nel testo sulla facoltà delle amministrazioni di omettere una o più fasi del ciclo progettuale, va segnalato il potenziamento del ricorso all’appalto integrato per gli investimenti del PNRR ai sensi dell’art. 48, comma 7 del d.l. 77/2021, che implica un maggiore presidio alla fase del PFTE.



Stante tale assetto, la nuova declinazione del fondo pluriennale vincolato introdotta dal DM 1 marzo 2019, implicando la possibilità di costituire tale vincolo contabile fin dal momento del conferimento di un incarico di progettazione, costituisce certamente uno strumento per il monitoraggio dell'intero ciclo di vita degli appalti per gli investimenti degli enti locali oltre che un indicatore da utilizzare nel controllo strategico per consentire all'organo di programmazione di verificare, anche nella logica di *accountability* l'effettiva attuazione dei programmi di investimento. Lo spazio tra l'acquisizione delle risorse e il loro effettivo impiego è teoricamente rappresentato nella declinazione delle fasi che attraversano l'arco temporale che va dall'inserimento dell'opera nel programma triennale delle opere pubbliche fino al suo collaudo. L'allargamento dell'utilizzo del fondo pluriennale vincolato "*porta in primo piano la necessità di un costante monitoraggio dello sviluppo dei programmi di spesa per giustificare le ragioni della sua conservazione e per garantirne il corretto utilizzo*¹³⁵", rendendolo un effettivo strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, in grado di evidenziare con trasparenza il procedimento di impiego delle risorse destinate a ciascun investimento. Ed infatti, l'estensione della possibilità di costituzione del fondo pluriennale vincolato fin dall'inizio del ciclo tecnico realizzativo è bilanciata dal condizionamento posto al suo mantenimento dalla comprovata continuità dello sviluppo delle fasi secondo i tempi del cronoprogramma che deve, a sua volta, articolarsi nel rispetto di vincoli temporali indicati dal legislatore per assicurare che l'arco temporale di riferimento di ciascuna fase sia mantenuto entro limiti fisiologici

¹³⁵ cfr. Corte dei conti, Sez. Aut. delibera 19/2019/INPR

“affinché il complessivo sviluppo della filiera procedimentale non sbiadisca la natura tipica del fondo pluriennale vincolato¹³⁶”: le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato, infatti, possono essere conservate solo quando si riscontra un’effettiva attività dell’ente, chiamato non solo alla programmazione dell’opera ma anche alla sua tempestiva realizzazione. A garanzia dello sviluppo del ciclo tecnico, il legislatore prevede che nel caso in cui la progettazione si interrompa o nel caso in cui non si giunga in tempi relativamente brevi all’aggiudicazione, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato confluiscono a loro volta nell’avanzo di amministrazione e vengano prontamente liberate, per essere nuovamente programmate dall’organo di indirizzo politico, con possibili criticità nel loro riutilizzo per gli enti in disavanzo stante i limiti all’applicazione delle quote di avanzo vincolato stabiliti in via generale e derogati esclusivamente per le risorse del PNRR.

La recente riscrittura delle regole contabili richiede, quindi, un reale cambiamento di approccio e di mentalità da parte dell’operatore pubblico. Il principio, infatti, non si riduce a mero argomento di tecniche contabili ma presuppone e richiede un coinvolgimento reale, responsabile ed effettivo di tutti i dirigenti, i funzionari e gli amministratori pubblici. Come ha evidenziato la Corte dei conti, non può più essere trascurata l’ottimizzazione dell’organizzazione dei servizi preposti alla gestione degli appalti, in un’ottica di piena responsabilizzazione dei Rup e dei dirigenti tecnici nella rappresentazione e previsione credibile e trasparente del ciclo realizzativo, utilizzando strumenti informatici in grado di gestire i cronoprogrammi delle attività in una logica di *project management*, garantendo il supporto organizzativo e dialogante con gli uffici finanziari nella fase attuativa e realizzativa, e monitorando il rispetto delle fasi del procedimento attraverso la piena applicazione di termini e condizioni contrattuali. Lo strumento irrinunciabile per il corretto presidio delle regole contabili è, quindi, costituito dal cronoprogramma il quale, per essere adeguato, deve consentire di collegare sistematicamente il ciclo finanziario e il ciclo tecnico progettuale e realizzativo delle opere pubbliche, e deve attivare il procedimento di programmazione e controllo su tutti i transiti materiali e fisici oltre che economico-finanziari, nonché sui tempi di attraversamento tra le varie fasi che conducono, in un arco temporale definito, alla concreta realizzazione dell’opera pubblica¹³⁷.

Va, infine, riscritto il sistema dei controlli interni, a partire dal controllo di gestione e da quello strategico, organizzando un sistema di *audit*, imprescindibile per la corretta attuazione degli interventi finanziati con il PNRR, in grado di monitorare costantemente l’attività gestionale a valle degli atti di prenotazione del fondo pluriennale vincolato, per intercettare ritardi, colli di bottiglia, inefficienze in grado di interrompere o rallentare il ciclo realizzativo, così azzerando le opportunità e le semplificazioni connesse all’anticipata costituzione del fondo pluriennale vincolato. Se tempestività e qualità della spesa per investimenti risultano cruciali nell’attuale quadro macro-economico, la riscrittura dei codici

¹³⁶ *ibidem*

¹³⁷ cfr, le indicazioni di Corte dei conti, Sez.Aut. 9/2016/INPR e 14/2017/INPR sul cronoprogramma

di comportamento, dei piani di prevenzione della corruzione e dei sistemi di misurazione della *performance*, improntandoli ad orientare i comportamenti organizzativi ad un approccio *performance based*, potrebbe contribuire al pieno utilizzo delle opportunità offerte dalle regole contabili sul fondo pluriennale vincolato per una efficace attuazione degli investimenti degli enti locali, improntata a creare valore pubblico.

Bibliografia essenziale

- 1 S. CASSESE (a cura di), La nuova costituzione economica, Bari, VI ed, 2021
- 2 A.MONORCHIO, L. MOTTOLA, Compendio di contabilità di Stato, Bari, VIII ed., 2021.
- 3 D. BOLOGNINO, Manuale di contabilità di Stato, Bari, 2019
- 4 S. BILARDO, M. ANZALONE (a cura di), Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti, organismi e società, Molfetta (BA), II ed., 2021.
- 5 T. TESSARO, M. SIMONETTO, Equilibri del bilancio armonizzato e pareggio di bilancio nelle verifiche degli organi di controllo, Napoli, 2020
- 6 M.ROSSI (a cura di), Manuale di contabilità e bilancio per gli enti locali, Bergamo, II ed., 2021
- 7 M. FRATINI, Compendio sistematico di contabilità pubblica, Roma, 2019
- 8 V. TENORE, A. NAPOLI, (a cura di), Studio sui controlli affidati dalla costituzione alla Corte dei conti, Napoli, 2020
- 9 R. BIN, G. PITRUZZELLA, Diritto Costituzionale, Torino, XXII ed., 2021
- 10 E. CARLONI, F. CORTESE, Diritto delle Autonomie territoriali, Milano, 2021
- 11 C. CONTESSA, A. LALLI, Manuale di diritto amministrativo, Piacenza, 2021
- 12 M. CLARICH (a cura di), Commentario al codice dei contratti pubblici, Torino, II ed., 2019
- 13 F. CARINGELLA, M. GIUSTINIANI, P. MANTINI, I contratti pubblici. Trattato sistematico sulla contrattualistica pubblica, Roma, 2021
- 14 A. LA SPINA, Politiche pubbliche. Analisi e valutazione, Bologna, II ed., 2020
- 14 L. MONTI, I fondi europei, Luiss, 2021

Per la giurisprudenza costituzionale e contabile si rinvia all'apparato di note a corredo del testo