

Gli **approfondimenti** di **Publika**

Approfondimento n° 76 - Giugno 2019

LA CORRETTA GESTIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DI CONTO CAPITALE DOPO IL DECRETO 1° MARZO 2019

Di Marco Allegretti

Prima parte

“Tanto tuonò che piove”: è finalmente possibile prenotare il Fondo Pluriennale Vincolato di uscita relativo all'intera opera pubblica a seguito della sola formale attivazione di una procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo.

È questa la principale novità portata dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'Interno e della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 1 marzo 2019.

L'intervento non riguarda però solo la fase successiva di attivazione degli FPV (che a seguito della FAQ di ARCONET n. 32 del 21 febbraio 2019 era stato chiarito si potesse già utilizzare dal riaccertamento ordinario 2018), ma anche la fase di iscrizione della spesa per progettazione (che, per contro, si applica solo dal bilancio di previsione 2019 e successive variazioni).

La modifica al principio contabile applicato 4/2 lasciava però qualche dubbio e nella riunione di marzo scorso la commissione ARCONET è poi intervenuta per meglio specificare la gestione a bilancio degli incentivi per funzioni tecniche.

Ma andiamo con ordine e vediamo nel dettaglio, in questa prima parte, le corrette procedure di iscrizione. Nella seconda parte saranno affrontate quelle di prenotazione e mantenimento degli FPV a seguito delle attivazioni delle procedure di affidamento.

1. L'iscrizione della progettazione preliminare

Già nel corso del 2018 iniziò la fase di discussione in ARCONET delle modifiche poi introdotte con il citato decreto del 1 marzo 2019; la discussione tuttavia si “incagliò” contro lo scoglio della Corte dei Conti che non riteneva possibile l'iscrizione della progettazione preliminare fra le spese in conto capitale. Ciò molto probabilmente a fronte del fatto che non è sempre certa l'utilità pluriennale che le stesse possono dare all'Ente: in effetti appare di tutta evidenza che se, ad esempio, da una progettazione preliminare emergesse che mai sarà possibile la costruzione di un grattacielo su un determinato terreno perché non ci sono le condizioni geologiche per la sua stabilità, quella progettazione sicuramente finirebbe la sua utilità (o per meglio dire concretizzerebbe la sua inutilità) nell'anno in cui viene terminata; allo stesso modo se un progetto preliminare predisposto da una amministrazione fosse ritenuto completamente inutile dall'amministrazione subentrante e stralciata la sua realizzazione, anch'esso finirebbe per non avere alcuna utilità pluriennale.

Il proseguo della discussione in Commissione è poi sfociato in un compromesso, ovvero: **la spesa di progettazione preliminare può essere iscritta sin da subito fra le spese di investimento qualora l'Ente dimostri (possiamo dire) una “forte volontà di porre in essere l'investimento”**. Tale volontà si manifesta in maniera diversificata nel caso in cui la progettazione sia per un'opera di importo stimato inferiore ai 100.000 euro ovvero se l'intervento stimato richiede l'iscrizione dello stesso nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale (ovvero, a norma dell'art. 21 c. 3 del Codice dei contratti pubblici, se l'importo stimato dell'intervento sia pari o superiore a 100.000 euro).

Si badi bene che quella dell'iscrizione al Titolo II resta una mera facoltà: il principio contabile indica il comportamento da tenere (testualmente) “...*affinché la spesa di progettazione POSSA ESSERE contabilizzata tra gli investimenti...*”, perché qualora l'Ente ritenga più opportuno procedere con l'iscrizione in parte corrente in assenza di probabile utilità pluriennale potrà sempre farlo.

2. L'iscrizione degli interventi di valore stimato inferiore a 100.000 €

Come ben sappiamo, la spesa concernente gli interventi di valore stimato inferiore a 100.000 euro può essere stanziata in bilancio senza la necessità di un loro preliminarmente inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici.

Ricordiamo inoltre che ai sensi dell'art. 113 del Codice degli Appalti:

1. Gli oneri inerenti alla progettazione, alla direzione dei lavori ovvero al direttore dell'esecuzione, alla vigilanza, ai collaudi tecnici e amministrativi ovvero alle verifiche di conformità, al collaudo statico, agli studi e alle ricerche connessi, alla progettazione dei piani di sicurezza e di coordinamento e al coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione quando previsti ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81, alle prestazioni professionali e specialistiche necessari per la redazione di un progetto esecutivo completo in ogni dettaglio fanno carico agli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, servizi e forniture negli stati di previsione della spesa o nei bilanci delle stazioni appaltanti.

Ciò premesso, il principio contabile prevede che - qualora l'intervento in fase di progettazione sia di valore stimato inferiore a 100.000 € - la spesa di progettazione possa essere sin da subito registrata nel Titolo II della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna senza che si verifichi altra condizione in quanto trovano allocazione già all'interno dei capitoli di spesa di realizzazione della relativa opera.

Sono, comunque previste due ipotesi:

1) Progettazione esterna

Ogni tipologia di spesa sostenuta va iscritta al Titolo II all'interno degli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, pertanto in contabilità economico-patrimoniale la matrice di correlazione permette l'iscrizione diretta di tale spesa in Stato Patrimoniale.

2) Progettazione Interna

Gli stipendi del personale dell'Ente incaricato della progettazione (ovvero quelle voci che sarebbero erogate al dipendente anche in caso le sue ore lavorative non fossero dedicate a tale compito, ma ad altre attività previste dal suo mansionario) sono classificati al Titolo I fra la spesa corrente per il personale dipendente, mentre gli incentivi per funzioni tecniche ai sensi del citato art. 113 del Codice degli Appalti (che devono essere registrati nel medesimo capitolo di spesa previsti per i singoli lavori, come visto sopra) sono iscritti al Titolo II, con la necessità di applicare la procedura contabile che vedremo nel prosieguo in fase di liquidazione delle stesse; le eventuali spese iscritte in parte corrente devono tuttavia essere capitalizzate attraverso apposite scritture in contabilità economico-patrimoniale che stornino i costi d'esercizio imputati direttamente dalla matrice.

3. L'iscrizione degli interventi di valore stimato superiore a 100.000 €

Ricordiamo preliminarmente che in caso di spesa pari o superiore ai 100.000 euro, al contrario di quanto visto sopra, l'intervento può essere inserito nel citato programma triennale e nell'elenco annuale solo a seguito della preliminare approvazione di un livello minimo di progettazione (ovvero a seconda dei casi: il documento di fattibilità delle alternative progettuali, il progetto di fattibilità tecnica ed economica, il progetto definitivo, esecutivo o una soluzione che contenga

direttamente tutti gli elementi previsti per i livelli omessi). In tal caso, pertanto, la spesa riguardante il livello minimo di progettazione è registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce.

Come dimostrare allora in questo caso una volontà dell'Ente di porre in essere l'investimento talmente forte da permettere la sua iscrizione diretta in Titolo II?

Secondo il principio è **necessario che il DUP:**

- **individuare in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata;**
- **prevedere altresì le necessarie forme di finanziamento.**

Anche in questa ipotesi sono previsti due casi:

1) **Progettazione esterna**

Ogni tipologia di spesa sostenuta va iscritta al Titolo II (voce U.2.02.03.05.001 "Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti"), pertanto in contabilità economico-patrimoniale la matrice di correlazione permette l'iscrizione diretta di tale spesa in Stato Patrimoniale.

2) **Progettazione Interna**

Gli stipendi del personale dell'Ente incaricato della progettazione (ovvero quelle voci che sarebbero erogate al dipendente anche in caso le sue ore lavorative non fossero dedicate a tale compito, ma ad altre attività previste dal suo mansionario) sono classificati al Titolo I fra la spesa corrente per il personale dipendente, mentre il principio chiarisce che solo l'eventuale acquisto di beni strumentali per la realizzazione della progettazione devono essere iscritti al Titolo II; le eventuali spese iscritte in parte corrente devono tuttavia essere capitalizzate attraverso apposite scritture in contabilità economico-patrimoniale che stornino i costi d'esercizio imputati direttamente dalla matrice.

4. **L'iscrizione della progettazione successiva al livello minimo**

La fase successiva alla redazione del livello minimo di progettazione è, come visto, la sua approvazione, a seguito della quale un intervento può essere inserito nel Programma Triennale dei Lavori Pubblici che ne consente l'iscrizione a bilancio (ovviamente nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata) degli stanziamenti della spesa da realizzare dietro adeguata copertura con entrate correlate: il riferimento è sia all'iscrizione di ogni spesa necessaria per la realizzazione dell'intervento progettato, che ad ogni livello di progettazione successivo al minimo previsto per l'iscrizione del medesimo nel Programma Triennale dei Lavori Pubblici.

Ancora una volta, quanto agli stadi di progettazione successivi al minimo, sono previsti i due casi già visti sopra:

1) **Progettazione esterna**

Ogni tipologia di spesa sostenuta va iscritta al Titolo II all'interno degli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, pertanto in contabilità economico-patrimoniale la matrice di correlazione permette l'iscrizione diretta di tale spesa in Stato Patrimoniale.

2) Progettazione Interna

Gli stipendi del personale dell'Ente incaricato della progettazione (ovvero quelle voci che sarebbero erogate al dipendente anche in caso le sue ore lavorative non fossero dedicate a tale compito, ma ad altre attività previste dal suo mansionario) sono classificati al Titolo I fra la spesa corrente per il personale dipendente, mentre gli incentivi per funzioni tecniche ai sensi del citato art. 113 del Codice degli Appalti (che devono essere registrati nel medesimo capitolo di spesa previsti per i singoli lavori, come visto sopra) sono iscritti al Titolo II, con la necessità di applicare la procedura contabile che vedremo nel prosieguo in fase di liquidazione delle stesse; le eventuali spese iscritte in parte corrente devono tuttavia essere capitalizzate attraverso apposite scritture in contabilità economico-patrimoniale che stornino i costi d'esercizio imputati direttamente dalla matrice.

4. La gestione contabile degli incentivi alla progettazione

Come abbiamo avuto modo di vedere gli impegni riguardanti gli incentivi per le funzioni tecniche previsti dall'articolo 113 del d.lgs. 50/2016 (compresi i relativi oneri contributivi ed erariali) devono essere assunti all'interno degli stanziamenti di spesa riguardanti i medesimi lavori. Dalla prima formulazione delle modifiche al principio approvate con il decreto 1 marzo 2019 non risultava chiaro tuttavia se poi dovessero essere liquidati direttamente dal Titolo II oppure fosse necessario applicare una procedura contabile che permettesse la liquidazione delle stessa dal Titolo I. La questione è stata risolta nella riunione della Commissione ARCONET del 20 marzo scorso.

Nello specifico è stato chiarito che:

- l'impegno deve essere registrato e imputato nell'esercizio in cui avviene la formale destinazione al fondo delle risorse stanziato in bilancio (nel rispetto dell'articolo 113, comma 2 e seguenti);
- al contempo deve essere emesso il relativo ordine di pagamento a favore del proprio bilancio, al Titolo III dell'Entrata (voce del piano dei conti finanziario E.3.05.99.02.00 - Fondi incentivanti il personale);
- contestualmente la spesa riguardante gli incentivi tecnici è impegnata anche tra le spese di personale, negli stanziamenti riguardanti il fondo per la contrattazione integrativa, nel rispetto dei principi contabili previsti per il trattamento accessorio e premiale del personale (ovvero imputandola all'esercizio in cui la spesa viene liquidata). La copertura di tale spesa è costituita dall'accertamento di entrata di cui al punto precedente, che svolge anche la funzione di rettificare il doppio impegno, evitando gli effetti della duplicazione della spesa.

Diversa sorte deve invece avere in contabilità economico-patrimoniale. In tale sede infatti la matrice di correlazione non deve registrare costi e ricavi a fronte di impegni e accertamenti in parte corrente. In particolare il principio contabile 4/3 prevederà: *Gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 "Fondi incentivanti il personale (legge Merloni)" non determinano la formazione di ricavi. La liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all'articolo 113, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, non determina la formazione di costi.*

Seconda parte

Nella prima parte abbiamo approfondito la fase di iscrizione della spesa per progettazione e di gestione degli incentivi alla progettazione. Vediamo invece ora nel dettaglio la fase successiva, ovvero quella relativa alle corrette procedure di prenotazione e mantenimento degli FPV a seguito delle attivazioni delle procedure di affidamento.

1. La regola generale per i lavori rientranti nel piano triennale dei lavori pubblici

Come sicuramente noto, prima dell'intervento in commento, relativamente agli appalti di lavori (non per servizi e forniture) alla sola indizione della procedura di affidamento nell'anno N oppure con l'impegno di una delle spese del quadro dell'opera ad esclusione delle spese di progettazione risultava possibile provvedere alla prenotazione del relativo impegno e conseguentemente – come era previsto dal punto 5.4 del Principio Contabile Applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011) – a determinare sull'anno N il relativo FPV atto alla reimputazione della spesa sull'esercizio N+1; non risultava possibile, per contro, impegnare tutta la spesa in assenza di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno previsti dal principio generale di competenza finanziaria n. 16 (infatti non è conosciuto sicuramente né il fornitore né l'importo preciso).

Col principio contabile ora vigente, continuerà ovviamente a non potersi impegnare tutta la spesa (per le motivazioni anzidette), tuttavia **per i lavori rientranti nel piano triennale dei lavori pubblici** viene ora definito che:

**gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa
e sono via via impegnati a seguito della stipula dei contratti
concernenti le fasi di progettazione successive al minimo o la realizzazione dell'intervento.**

Resta inteso, ovviamente, che gli impegni debbano essere imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata.

Viene quindi chiarito che ora basta una procedura di affidamento formalmente attivata di un appalto di servizi (nello specifico la progettazione di fasi successive al minimo) per attivare l'FPV sull'intera opera, anche se – come vedremo meglio nel successivo paragrafo 3 – vengono poi dettate una serie di condizioni per poter conservare il finanziamento delle prenotazioni da parte degli FPV in entrata in caso di appalti di lavori pubblici di importo pari o superiore alla soglia per l'affidamento diretto.

Per **procedura di affidamento formalmente attivata**, il principio contabile intende almeno la fase di richiesta di una manifestazione di interesse; nello specifico per ritenere "formalmente attivata" la procedura, secondo il principio, deve verificarsi una delle seguenti condizioni:

- a. *la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;*
- b. *la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 70, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall'articolo 75 del d.lgs. 50 del 2016;*

- c. *la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.*

2. La prenotazione degli FPV per la spesa inerente il livello minimo di progettazione

Prima però di entrare nel dettaglio della gestione delle fasi di progettazione successiva e di aggiudicazione dei lavori, vediamo come procedere per quanto riguarda la progettazione di livello minimo.

La fase di impegno della spesa inerente tale progettazione deve essere gestita diversamente a seconda che la stessa sia:

- 1) di importo pari o superiore alla soglia per l'affidamento diretto (definita dall'articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016);
- 2) inferiore a detta soglia.

Nello specifico **se la progettazione di livello minimo è di importo che permetta l'affidamento diretto**, la procedura di affidamento della stessa deve essere necessariamente terminata entro il 31/12 (e quindi la spesa impegnata e non solo prenotata entro la medesima data) per poter essere finanziata dall'FPV sull'esercizio successivo qualora si renda necessario imputarla su tale anno nel rispetto del principio di competenza finanziaria potenziata. Al contrario, se non si giunge all'affidamento, la disponibilità di spesa (che non viene impegnata né prenotato il correlato FPV in uscita) confluirà nell'avanzo di amministrazione.

Diversamente **se l'importo della progettazione di livello minimo non permette l'affidamento diretto**, alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione non ancora impegnate, possono essere interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano state anche solo formalmente attivate le relative procedure di affidamento (ovvero quantomeno esista la richiesta di una manifestazione di interesse), senza la necessità di giungere all'affidamento delle stesse.

In tale ultimo caso tuttavia viene previsto che: *in assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale*; conseguentemente il correlato fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

3. La conservazione dell'FPV per spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori

Anche per la fase di affidamento delle opere, vi è una gestione diversa a seconda che l'importo delle stesse sia soggetto a procedura competitiva oppure sia permesso l'affidamento diretto.

In particolare **se l'appalto dei lavori è di importo che permetta l'affidamento diretto** la procedura di affidamento della stessa deve essere necessariamente terminata entro il 31/12 (e quindi la spesa impegnata e non solo prenotata entro la medesima data) per poter essere finanziata dall'FPV sull'esercizio successivo qualora si renda necessario imputarla su tale anno nel rispetto del principio di competenza finanziaria potenziata. Al contrario, se non si giunge all'affidamento, la disponibilità di spesa (che non viene impegnata né prenotato il correlato FPV in uscita) confluirà nell'avanzo di amministrazione.

Diversamente **se l'importo per l'appalto dei lavori non permette l'affidamento diretto**, alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per tali lavori sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano verificate le condizioni di seguito indicate.

Due condizioni (oltre che estremamente ovvie) sono necessarie sempre, ma non sufficienti; esse sono:

- a) sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento;
- b) l'intervento cui il fondo pluriennale si riferisce risulta inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici se di importo superiore a 100.000 euro.

Oltre a queste due deve verificarsi almeno una delle seguenti ulteriori tre condizioni:

- c) **le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale** (pertanto di importo superiore a 100.000 €) **sono state impegnate, anche parzialmente**, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, ma esclusivamente per le seguenti tipologie di spesa:
 - 1) acquisizione di terreni;
 - 2) espropri e occupazioni di urgenza;
 - 3) bonifica aree;
 - 4) abbattimento delle strutture preesistenti;
 - 5) viabilità riguardante l'accesso al cantiere;
 - 6) allacciamento ai pubblici servizi;
 - 7) analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale.
- d) in assenza di impegni di cui al punto c), sono state **formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo**. In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure di **affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo entro l'esercizio successivo**, le risorse non ancora impegnate finanziate da FPV confluiscono nel risultato di amministrazione (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale) ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Negli esercizi successivi all'aggiudicazione definitiva delle procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo, la conservazione del fondo pluriennale vincolato a finanziamento delle spese non ancora realizzate è condizionata alla **prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione** riguardanti la realizzazione dell'opera. Da un punto di vista pratico, ciò significa che dopo l'aggiudicazione delle procedure di

affidamento del livello di progettazione successivo al minimo, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato riguardanti l'intero stanziamento continuano ad essere interamente conservate:

- *nel corso degli esercizi in cui gli impegni registrati a seguito della stipula dei contratti riguardanti i livelli di progettazione successivi al minimo sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente. In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato;*
- *nell'esercizio in cui è stato validato il progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente il livello di progettazione successivo o l'esecuzione dell'intervento;*
- *nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi;*
- *nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata, ecc.*

Ovviamente, qualora non risulti realizzata una delle attività sopra menzionate, nel rendiconto di tale esercizio, le risorse a non ancora impegnate finanziate da FPV confluiscono nel risultato di amministrazione (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale) ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

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

In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure di cui al periodo precedente entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale) ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Infine, resta - nella sostanza - valido quanto già previsto per **ribassi d'asta e le somme a disposizione**. In particolare a seguito della stipula del contratto di appalto dei lavori:

- 1) le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato;
- 2) gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento) se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate a seguito della stipula del contratto.

Quando l'opera è completata o (anche prima) in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente (disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento).