



Approfondimento n. 27 – 14 ottobre 2021

VALORIZZAZIONE DEL PATRIMONIO E INVENTARI NEGLI ENTI LOCALI

Fabio Ferretti



#AreaTributi
#AreaContabilità
#AreaPersonale
#AreaAziendePubbliche



Premessa

Le innovazioni normative di questi ultimi anni, ma soprattutto l'accresciuta attenzione verso i fenomeni della finanza pubblica, hanno portato un radicale cambiamento nell'ottica di valutazione del ruolo della gestione patrimoniale degli Enti locali.

Il patrimonio non è più considerato in una visione statica quale mero complesso dei beni dell'Ente di cui deve essere assicurata la conservazione, ma in una visione dinamica, quale strumento strategico della gestione finanziaria, cioè come complesso delle risorse che l'Ente deve utilizzare in maniera ottimale e valorizzare, per il migliore perseguimento delle proprie finalità d'erogazione di servizi e di promozione economica, sociale e culturale della collettività di riferimento.

Questa diversa e più ampia funzione del patrimonio è destinata ad acquistare ancor maggiore rilievo in previsione della realizzazione di un reale e completo sistema d'autonomia finanziaria degli Enti locali.

Nei paragrafi seguenti verranno approfonditi alcuni degli aspetti più rilevanti collegati all'inventariazione dei beni comunali ed alla relativa valorizzazione.

Riferimenti normativi

La normativa a supporto degli enti per la definizione delle linee guida e l'applicazione operativa della corretta rappresentazione delle consistenze patrimoniali, pur raffigurando una realtà complessa, è costituita da pochi elementi che, in alcuni casi, risalgono al passato.

È il caso della Circolare Ministero dell'Interno n.15200.2 del 20 luglio 1904, tuttora vigente, contenente i prospetti di inventario classificati per lettera che ancora oggi appare nella maggior parte dei programmi informatici delle principali aziende di software.

Gli altri importanti riferimenti sono costituiti da:

- Articoli 822 e seguenti del codice civile, contenenti la definizione di beni demaniali e di beni patrimoniali;
- Articoli 229 e 230 del D.Lgs. 267/2000 TUEL (fortemente modificati dalle originarie formulazioni del D.Lgs 77/1995 poi confluito nel TUEL);
- Allegato 4/3 al D.Lgs. 118/2011 (Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria). Quest'ultimo costituisce oggi il principale riferimento per le operazioni di valorizzazione del patrimonio degli enti locali.

La corretta tenuta degli Inventari

A partire dal 2015, con l'introduzione del nuovo ordinamento contabile ad opera del D.Lgs. 118/2011, tutti gli enti sono stati chiamati ad espletare alcune attività propedeutiche al fine di

avviare la contabilità armonizzata. Tra queste assumono particolare rilievo quelle collegate all'inventariazione del patrimonio comunale, nello specifico:

- Riclassificazione delle singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniali di cui all'Allegato 6 del D. Lgs. 118/2011;
- Aggiornamento dell'inventario previa eventuale effettuazione di una revisione straordinaria e applicazione dei criteri di valutazione previsti dall'Allegato n.4/3 al D.Lgs. n.118/2011 al fine ottenere una consistenza reale del patrimonio dell'ente e del relativo valore.

Le scritture inventariali sono la fonte descrittiva e contabile valutativa per la compilazione dello Stato Patrimoniale.

Un inventario che individua puntualmente nel dettaglio i cespiti posseduti e che viene aggiornato al valore reale dei beni (valore rideterminato anche in base ai nuovi coefficienti di ammortamento previsti) è alla base di una corretta esposizione dell'attivo immobilizzato dello Stato Patrimoniale.

Ulteriore sostegno ed enfasi a quanto previsto dalla normativa è rinvenibile nella numerosa giurisprudenza prodotta dalle Sezioni Regionali della Corte dei Conti che evidenziano come il mancato aggiornamento dell'inventario costituisca una grave irregolarità, atteso che il conto del patrimonio deve rappresentare compiutamente la situazione patrimoniale e finanziaria del comune e, a tal fine, è indispensabile che l'ente sia dotato di un inventario aggiornato annualmente. L'assenza di un inventario aggiornato, inoltre, rende inattendibile il rendiconto, impedisce la corretta applicazione dell'art. 58 D.L. n. 112/2008 convertito dalla legge n. 133/2008 (Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari allegato al bilancio di previsione), la rilevazione per il censimento dei beni immobili pubblici (art. 2 comma 222 Legge 23 dicembre 2009, n. 191) e la prevista attività di riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare comunale.

Su questa linea si è espressa anche la Corte dei Conti Sezione Autonomie nella recente Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali di cui alla deliberazione n. 7/SEZAUT/2020/FRG del 5 maggio 2021, in particolare nella sezione 6.3.2 dedicata al Patrimonio e agli Inventari: *“Il patrimonio degli enti locali è definito nel Tuel come “complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente”, inoltre, la sua rappresentazione contabile diventa un elemento cardine nella nuova disciplina, poiché la consistenza netta della dotazione patrimoniale dell'ente diventa un elemento essenziale per garantirne gli equilibri attuali e prospettici. Tale concetto si unisce fortemente al processo di adozione della contabilità economico-patrimoniale negli enti, infatti la nuova disciplina impone ai Comuni l'obbligo di avere necessariamente un inventario sempre aggiornato e integrato con le codifiche del Piano di conti Integrato (all. 6 del d.lgs. n. 118/2011). In particolare, le operazioni relative all'inventario riguardano la riclassificazione delle voci secondo il piano dei conti e l'articolazione dello stato patrimoniale, la valutazione dei beni nel rispetto dei principi contabili all. 4/3 del d.lgs. n. 118/2011 e l'applicazione dei relativi coefficienti di ammortamento.”*

I beni inventariabili

Seppur l'evoluzione normativa attuata dal D.Lgs. 118/2011 abbandoni in parte la previgente classificazione dei beni ai fini della prospettazione nello Stato Patrimoniale e delle relative

scritture contabili collegate ai nuovi piani dei conti, risulta utile proporre di seguito una elencazione dei beni inventariabili seguendone la definizione giuridica del codice civile, art. 822 e seguenti. Tale suddivisione, infatti, non viene del tutto abbandonata ma è lo stesso Principio contabile Allegato 4/3 al D.Lgs. 118/2011 al paragrafo 6.1.2 a richiamarne la distinzione, nonché la Commissione Arconet a rammentarne la rinnovata utilità, nel quesito 4b pubblicato nel Resoconto della riunione del 20 luglio 2016:

Quesito. Il principio 6.1.2 Prevede: "Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili." Considerato che, né nel nuovo Stato Patrimoniale né nel nuovo Piano dei conti patrimoniale è prevista una divisione tra beni patrimoniali disponibili e beni patrimoniali indisponibili; è necessario che questa diversa classificazione venga mantenuta nel corso dell'attività di riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale prevista dal principio 9 e relativo inventario o no?

Risposta. La classificazione dei beni in demaniali, indisponibili e disponibili è prevista dal codice civile art. 822 e seguenti. Sulla base della predetta classificazione i regimi giuridici dei beni ivi indicati sono diversi e pertanto si ritiene necessario mantenere con un'ulteriore articolazione la predetta suddivisione e che i conti di stato patrimoniale attivo siano lo strumento contabile adatto per contenere questo tipo di informazione. Tale previsione è in linea con quanto richiesto dal principio contabile 6.1.2.

Abbinando la classificazione definita nel codice civile e la nomenclatura in lettere dei modelli inventariali introdotti dalla citata Circolare 15200/1904 si possono distinguere:

Modello A: Inventario dei beni immobili di uso pubblico per natura.

Trovano collocazione in questa tipologia tutti i beni immobili che hanno la qualifica della demanialità cioè l'attitudine al soddisfacimento di interessi generali (art.822 c.c). Ne fanno parte ad esempio: le strade, le piazze, i giardini pubblici comprese le pertinenze e le concessioni, le chiese, gli oratori, le mura antiche, i ponti, i sottopassi, i cimiteri, i mercati comunali, i canali e le reti di scarico, gli acquedotti, gli impianti di depurazione, i metanodotti, i monumenti, il verde pubblico, la rete di illuminazione pubblica, gli aerodromi e gli immobili riconosciuti di interesse storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia.

Modello B: Inventario dei beni immobili di uso pubblico per destinazione.

Sono collocati in questa tipologia tutti i beni immobili qualificati patrimoniali di uso pubblico per destinazione e quindi indisponibili poiché adibiti esclusivamente a soddisfare le finalità pubbliche e pertanto non possono essere alienati. Ne fanno parte ad esempio: gli edifici comunali, gli edifici scolastici, gli ospedali, le case di riposo, i centri sociali, i centri sportivi, gli stadi comunali, i magazzini e depositi comunali, i musei, i palazzi delle biblioteche, gli autodromi, i bocciodromi ed i bagni comunali, gli alloggi di edilizia residenziale pubblica, i teatri ed i cinema pubblici, le ex preture, i fabbricati relativi a Commissariati di P.S. e Guardia di Finanza, i terreni indisponibili.

Modello C: Inventario dei beni immobili patrimoniali disponibili.

In questo ambito sono collocati tutti i beni immobili aventi la qualifica della patrimonialità e della disponibilità, pertanto essi hanno la caratteristica di produrre reddito e "frutti" e possono, inoltre, essere alienati dall'ente locale. Ne fanno parte ad esempio: i terreni patrimoniali seminativi, irrigui, i fabbricati rurali, i vigneti, etc... oltre che tutti i fabbricati disponibili come gli appartamenti e locali affittati dall'ente locale, gli uffici ed i ricoveri per automezzi ed altri come gli ex lavatoi, le ex scuole elementari etc...

Modello D: Inventario dei beni mobili di uso pubblico.

In questa tipologia sono ricompresi tutti i beni aventi il requisito della mobilità in quanto essi non sono fissati al suolo ma sono trasportabili nell'ambito territoriale dell'ente e sono destinati al soddisfacimento di un pubblico servizio e pertanto qualificati indisponibili (art. 826 c.c). Ne fanno parte ad esempio: mobili, personal computers, stampanti, attrezzature per officina comunale, macchine elettroniche, elettriche, scaffali, armadi, libri, quadri, statue, automezzi e motomezzi, attrezzature ed utensili di vario genere, etc... che sono destinati al servizio dei pubblici uffici.

Modello E: Inventario dei beni mobili patrimoniali disponibili.

Si collocano in questo ambito tutti i beni mobili di proprietà dell'ente che possono essere venduti senza problemi particolari di interesse pubblico o che sono produttivi di reddito. Ne fanno parte tutti i beni mobili che quindi non sono destinati ad un servizio pubblico ma che sono pervenuti nel patrimonio dell'ente attraverso donazioni oppure da lasciti particolari, oppure ancora sono stati acquisiti in modo specifico dall'ufficio patrimonio dell'ente.

La valorizzazione dei beni

Ai fini della prima applicazione delle disposizioni dettate dal D.Lgs. 118/2011 (che dovrebbero già essere state recepite da tutti gli enti) ed, in ogni caso, per le successive acquisizioni, gli enti si devono attenere ai criteri definiti ai punti 6.1.2 e 9.3 del già citato Allegato 4/3. Tali criteri, limitatamente alle immobilizzazioni materiali, possono essere così sintetizzati:

Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà

Sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, se realizzato in economia, comprendente anche gli oneri accessori (spese notarili, tasse di registrazione dell'atto, onorari per la progettazione, ecc.), ovvero, se non disponibile, al valore catastale, al netto delle quote di ammortamento. Qualora necessario, occorre ricostruire il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato dall'ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene. I coefficienti di ammortamento da utilizzare sono quelli indicati al punto 4.18 dell'Allegato 4/3.

Nei casi in cui il costo storico non fosse disponibile, il valore catastale è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

- a. 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- b. 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5
- c. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- d. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- e. 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- f. 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, rivalutato del 25% (art. 3, c 51, legge 662/1996), un moltiplicatore pari a 130.

Infine, qualora non fossero applicabili i criteri sopra riportati, si richiama l'interpretazione fornita dalla Commissione Arconet nel Resoconto della riunione del 20 luglio 2016: *"...in analogia con quanto previsto dal principio 6.1.2, per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito, se non è disponibile né costo di acquisto né valore catastale è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente/sindaco dell'ente medesimo. Non si concorda con la proposta di conservare la valutazione fatta in ossequio del DL 77/95 che, nei casi in cui non esisteva il costo o il valore catastale, ha consentito di valutare i beni demaniali e i terreni acquisiti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo. Invece, possono essere conservate le valutazioni ex DLgs n. 77/95 corrispondenti ai criteri di valutazione previsti dal DLgs 118/2011 (se effettuati a costo o, in caso di indisponibilità del costo, a rendita)."*

Beni mobili

Sono iscritti al costo di acquisizione o di produzione, se realizzati in economia. Con riferimento ai beni mobili ammortizzabili occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato nell'ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene. Anche per i beni mobili i coefficienti di ammortamento da utilizzare sono quelli indicati al punto 4.18 dell'Allegato 4/3.

Per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo. La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Disposizioni comuni per mobili e immobili

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Le immobilizzazioni in corso sono costituite da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente e devono essere valutate al costo di produzione, comprendendo:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;

- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Le immobilizzazioni in corso, per la loro condizione di non utilizzabilità, nonché tutti i beni, sia mobili che immobili, qualificati come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, non devono essere assoggettati ad ammortamento. Tale condizione è prevista anche per i terreni, poiché la loro utilità non si esaurisce nel tempo (Principio Contabile OIC n.16 punto 58).

Conclusioni

Il presente approfondimento, nel delineare solo alcuni degli aspetti collegati all'operatività, si prefigge lo scopo di rappresentare uno spunto di riflessione per gli enti che hanno già ultimato il percorso di allineamento degli inventari e dello Stato Patrimoniale, ma ancora di più è rivolto agli enti che hanno trovato, o tuttora trovano, difficoltà nell'applicazione del nuovo corso dettato dal D.Lgs. 118/2011, senza dimenticare le più recenti modifiche afferenti la "mini-riclassificazione" che interesserà il Patrimonio Netto a partire dal Rendiconto 2021 (vedasi per maggiori dettagli nostro [Approfondimento n. 22](#) a cui si rimanda).

Occorre marginalmente ricordare che la tenuta degli inventari non rappresenta un obbligo per i soli enti superiori ai 5.000 abitanti destinatari della contabilità economico-patrimoniale, ma costituisce un tassello fondamentale anche per gli enti con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, tenuti alla presentazione della Situazione Patrimoniale in modalità semplificata da allegare al Rendiconto (art. 232 comma 2 del TUEL).

La mancanza d'inventari credibili, cioè veritieri e attuali, in contrasto con le norme che da sempre hanno previsto la loro redazione e aggiornamento è un fenomeno spesso rilevato tra le autonomie locali, anche dalle Sezioni Regionali della Corte dei Conti.

In ultimo, la stessa redazione degli inventari riguardanti il patrimonio immobiliare - ove specificamente fatta proprio in adempimento dei rinnovati obblighi normativi - ha posto in rilievo la mancata visione globale dei vari aspetti che attengono alla gestione dei beni, primi tra tutti quelli relativi agli interventi manutentivi e alla riscossione di tributi dovuti dai privati utilizzatori dei beni, per i quali, spesso, si sono realizzate ulteriori diverse banche dati, non collegate a quella "primaria" dei beni inventariati.