



INVENTARIO PATRIMONIALE: REGOLE GENERALI IMMOBILIZZAZIONI E AMMORTAMENTI

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Finalità giuridica e funzione conservativa

Le definizioni che si ritrovano in ragioneria, relativamente alle realtà imprenditoriali private, ci danno il seguente quadro di inventario inteso come:

- *“ricognizione e descrizione di una raccolta definita di cose, nel significato più ampio dell’accezione, quindi anche senza che le stesse abbiano valore economico”*
- *“determinazione riferita ad un dato istante di tutti gli elementi componenti uno specifico patrimonio o di una parte di esso o di un insieme qualunque di beni o di cose destinate a raggiungere uno scopo prestabilito”*

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Finalità giuridica e funzione conservativa

Tra le diverse finalità perseguite dagli enti della PA si riscontrano:

la finalità giuridica che riguarda elementi relativi ai diritti e agli obblighi dell'ente nascenti dai beni rilevati e descritti

la finalità conservativa e di controllo che riguarda l'attribuzione della responsabilità ad amministratori e dipendenti in ordine alla conservazione e al controllo dei cespiti appartenenti al patrimonio

la finalità economico finanziaria che riguarda l'analisi delle componenti attive e passive del patrimonio oltreché le dinamiche degli investimenti.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Operazioni di inventariazione

L'inventariazione è intesa come complesso di operazioni di:

ricerca
interpretazione
rilevazione
classificazione
descrizione
valutazione

degli elementi costituenti il patrimonio dell'Ente.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Operazioni di inventariazione

La ricerca consiste nelle operazioni materiali di accertamento dell'esistenza e della consistenza degli elementi patrimoniali.

L'interpretazione e la rilevazione riguardano i procedimenti di determinazione dei titoli giuridici relativi ai beni patrimoniali e agli altri elementi attivi e passivi (titoli di proprietà, di uso, titoli di terzi su beni, ecc.).

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Operazioni di inventariazione

La **classificazione** riguarda le operazioni di organizzazione degli elementi patrimoniali rilevati in categorie e sub - categorie secondo determinati presupposti individuati di volta in volta per certe finalità (natura dei beni, destinazione, utilizzo, ecc.).

La **descrizione** riguarda l'analisi e l'indicazione degli elementi che caratterizzano i singoli componenti del patrimonio, sia in termini qualitativi, sia quantitativi.

La **valutazione** riguarda l'espressione monetaria del valore attribuito agli elementi patrimoniali.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Inventariazione dei fattori produttivi

In economia aziendale e nella prassi contabile l'inventariazione riguarda i fattori produttivi che hanno caratteristiche di durabilità nel tempo:

- **fattori produttivi “diretti”** impiegati direttamente nella realizzazione della produzione quali materiali di consumo, materie prime, semilavorati, merci
- **fattori produttivi “indiretti”**, cioè beni strumentali impiegati per realizzare la produzione in ragione della loro durata pluriennale.

Entrambi i fattori produttivi trovano rappresentazione specifica e gestione all'interno di contabilità c.d. speciali.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

Inventariazione dei fattori produttivi

I fattori produttivi diretti, a fecondità limitata (nel senso che la loro utilità viene meno al loro primo impiego), sono beni materiali (cioè tangibili) e sono destinati ad essere inventariati attraverso la c.d. contabilità di magazzino.

I fattori produttivi indiretti sono destinati ad essere inventariati attraverso la catalogazione patrimoniale o attraverso l'annotazione nei c.d. libri dei cespiti e/o beni ammortizzabili.

Questi ultimi, a differenza di quanto avviene per i beni che confluiscono nella contabilità di magazzino possono avere condizione anche di immaterialità.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

DISCIPLINA GENERALE TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI

La disciplina generale sulla tenuta degli inventari per la PA prescrive comportamenti che:

- trovano comune applicazione (aldilà della specialità di alcune disposizioni destinate a particolari enti)
- rappresentano ancora corretti principi contabili e opportune tecniche di redazione degli stessi

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

DISCIPLINA GENERALE TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI

- ❑ Le PA devono tenere “al corrente” un esatto inventario di tutti i beni demaniali e patrimoniali, mobili ed immobili;
- ❑ ciascun inventario deve essere corredato di un elenco diviso per categorie, secondo la diversa natura dei beni, di tutti i titoli, atti, carte e scritture relative al patrimonio e alla sua amministrazione;
- ❑ gli inventari come insieme di operazioni di carattere tecnico e giuridico - amministrative sono attribuiti alle responsabilità primarie dei dirigenti e/o funzionari individuati in appositi atti (consegnatari);

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.

DISCIPLINA GENERALE TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI

- il riepilogo degli inventari:
- deve essere collegato al bilancio di previsione (*bilancio preventivo economico nel fase di budget degli investimenti*)
- deve collegato al conto consuntivo (*bilancio di esercizio*)
- deve essere sistematicamente collegato con la contabilità finanziaria (COFI) e/o la contabilità generale economico – patrimoniale (COEP) in base all'impostazione contabile scelta).

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI

E' stabilita nel

☐ Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DECRETO N. 4737/2014
Del 31/12/2014

IL RETTORE

Vista la legge n. 168 del 9 maggio 1989 ed in particolare gli articoli 6 e 16;

Vista la legge n. 240 del 30 dicembre 2010;

Visto lo Statuto;

Visto il Regolamento Generale di Ateneo;

Vista la delibera del Senato Accademico del 22 settembre 2014 n. 25;

Vista la delibera del Consiglio di Amministrazione 9 ottobre 2014 n. 69;

Vista la nota prot. n. 74632 del 21 ottobre 2014 con cui è stato inviato al MIUR il testo Regolamentare per l'acquisizione del prescritto parere;

Vista la nota della Direzione del Ministero prot. n. 31563 del 23 dicembre 2014, acquisita con prot. n. 97531 del 29 dicembre 2014 con la quale vengono proposte alcune segnalazioni al testo esitato dall'Ateneo;

Ritenuto pertanto di modificare il predetto Regolamento, come da nota prot. n. 97634 del 30 dicembre 2014 inviata alla Direzione del Ministero, in ossequio alle segnalazioni proposte con la nota sopra citata;

Preso atto del riscontro positivo fornito dalla Direzione del Ministero con nota prot. n. 31716 del 30 dicembre 2014;

Considerata l'urgenza di assicurare già a decorrere dal giorno 1 gennaio 2015 il funzionamento amministrativo contabile dell'Ateneo connesso all'approvazione del Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità dell'Ateneo

DECRETA

È emanato il Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità dell'Università degli studi di Palermo nella formulazione di seguito riportata:

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Scopo del Regolamento (*oltre al resto*) è di ...

c. disciplinare l'amministrazione del patrimonio

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 13 - Gestione finanziaria degli investimenti

❑ Il budget unico degli investimenti di cui all'art. 15 riporta l'ammontare degli investimenti previsti nell'esercizio e la copertura finanziaria necessaria.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 13 - Gestione finanziaria degli investimenti

- La copertura finanziaria degli investimenti deve avvenire mediante:
- l'utilizzo dei risultati di gestione degli esercizi precedenti;
 - l'utilizzo del risultato di gestione stimato per l'esercizio in cui si prevede di effettuare l'investimento;
 - l'utilizzo di fonti di finanziamento a medio-lungo termine;
 - la dismissione delle immobilizzazioni del patrimonio di proprietà dell'Ateneo e l'utilizzo della risultante liquidità;
 - specifiche contribuzioni.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 13 - Gestione finanziaria degli investimenti

- Eventuali maggiori oneri per investimenti imprevisti che dovessero emergere nel corso dell'esercizio, richiedono l'individuazione delle risorse finanziarie aggiuntive necessarie alla loro copertura e/o una riduzione compensativa degli investimenti già programmati.
- Tali variazioni sono approvate dal CdA su proposta del Rettore.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 13 - Gestione finanziaria degli investimenti

□ Il Consiglio di Amministrazione può deliberare, con motivata decisione, il ricorso al mercato finanziario per contrarre o ricontrattare mutui da finalizzare esclusivamente a investimenti, nel rispetto dei limiti all'indebitamento previsti dalla normativa vigente.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 13 - Gestione finanziaria degli investimenti

- ❑ L'onere delle quote di ammortamento dei mutui non dovrà comunque compromettere il funzionamento ordinario della gestione amministrativa dell'Ateneo e di tale valutazione dovrà essere fatta menzione esplicita nella proposta di deliberazione

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI

- TITOLO III
- GESTIONE PATRIMONIALE
- CAPO I – GESTIONE DEI BENI DELL'ATENEO
- SEZIONE I – CARICO INVENTARIALE

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 52 – Le scritture patrimoniali

❑ Le scritture patrimoniali devono consentire la dimostrazione del valore del patrimonio all'inizio dell'esercizio finanziario di ciascun anno, le variazioni in aumento (per ulteriore immissione di beni) e quelle in diminuzione (per dismissione, trasferimento, alienazione o permuta dei beni inventariati) nonché la consistenza patrimoniale alla fine dell'esercizio

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 52 – Le scritture patrimoniali

- ❑ La consistenza patrimoniale dell'Ateneo è data dalla sommatoria di quelle dei Centri gestionali
- ❑ Al fine di consentire l'aggregazione dei dati dei Centri gestionali per la rappresentazione in bilancio della consistenza patrimoniale dell'Ateneo, ciascuna Struttura, entro il 31 gennaio di ogni anno, ha l'obbligo di inviare all'Area Patrimoniale e Negoziale i dati relativi alla propria consistenza patrimoniale riferita al 31 dicembre dell'esercizio precedente

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 52 – Le scritture patrimoniali

- ❑ Eventuali ritardi che dovessero procurare alterazioni della consistenza dell'Ateneo saranno segnalati alla Direzione Generale per i provvedimenti del caso
- ❑ Il registro di inventario deve essere chiuso e sottoscritto dal consegnatario della struttura alla data del 31 dicembre di ogni anno e deve riportare il calcolo della consistenza per somma algebrica delle variazioni.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 52 – Le scritture patrimoniali

- I beni ordinati prima del 31 dicembre e pervenuti alla struttura dopo tale data, dovranno essere inventariati nell'esercizio in cui avviene la consegna.
- I beni di proprietà dello Stato, della Regione e degli Enti Locali, dati in uso, deposito o custodia all'Università di Palermo, devono essere immessi in separati registri di inventario

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ' Art. 53 – Classificazione degli inventari

- Le immobilizzazioni immateriali sono costituite dai software applicativi, dai brevetti, dalle licenze, dai diritti di privativa sui brevetti, dai marchi registrati ed altri assimilati
- le immobilizzazioni materiali sono costituite dai beni immobili e dai beni mobili
- le immobilizzazioni finanziarie sono costituite dai titoli e dai valori finanziari pubblici e privati.

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

Art. 54 – Le immobilizzazioni immateriali

Art. 55 – Le immobilizzazioni materiali: beni immobili

Art. 56 – Le immobilizzazioni materiali: beni mobili

Art. 57 – I beni di consumo

Art. 58 – Ammortamento immobilizzazioni immateriali e materiali

Art. 59 – Gli impianti tecnologici

Art. 60 – Le universalità dei beni mobili

Art. 61 – I beni mobili di valore culturale e artistico

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

- Art. 62 – I beni mobili acquistati in *leasing***
- Art. 63 – I beni mobili inventariabili distinti per categoria**
- Art. 64 – Attribuzione del valore inventariale**
- Art. 65 – Il materiale bibliografico**
- Art. 66 – Casi particolari di carico dei beni mobili**
- Art. 67 – Le immobilizzazioni finanziarie**
- Art. 68 – Consegnatario**
- Art. 69 – Sub-consegnatario**

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

SEZIONE II – DISCARICO INVENTARIALE

Art. 70 – Discarico dei beni mobili

Art. 71 – Discarico di beni distrutti per causa di forza maggiore

Art. 72 – Discarico per furto

Art. 73 – Discarico dei beni per obsolescenza

Art. 74 – Discarico dei beni per cessione, alienazione e permuta

Art. 75 – Trasferimento dei beni mobili

INVENTARIO PATRIMONIALE NELLE P.A.



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DISCIPLINA TENUTA INVENTARI PATRIMONIALI NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ'

SEZIONE III – RICOGNIZIONE E RINNOVO DELLE SCRITTURE INVENTARIALI

Art. 76 – Ricognizione

Art. 77 – Il rinnovo inventariale

SEZIONE IV – CORREZIONE DELLE SCRITTURE INVENTARIALI

Art. 78 – Correzioni

CAPO II – UTILIZZO DEGLI AUTOVEICOLI DI ATENEO

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

La struttura dello Stato Patrimoniale è dettata dall'art. 2423-ter C.C. ed indicata nelle sue componenti dall'art. 2424 C.C. comprese **le immobilizzazioni** che si dividono in:

Immobilizzazioni Immateriali

Immobilizzazioni materiali

Immobilizzazioni finanziarie

Di seguito un dettaglio con adattamento alle voci di più probabile riferimento alla PA

Il primo comma dell'[art. 2424-bis](#) c.c. stabilisce che “gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

- 1) Costi di impianto ed ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità

Esemplificazione scritture contabili

<i>Conto</i>	<i>Importo Dare</i>	<i>Importo Avere</i>
Costi per ricerca e sviluppo (conto stato patrimoniale attivo)	100	
Erario c/IVA acquisti (conto stato patrimoniale attivo)	22	
Debiti V/Fornitori (conto stato patrimoniale passivo)		122

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

- 1) Costi di impianto ed ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità

Esemplificazione scritture contabili

Rilevazione dell'ammortamento alla chiusura dell'esercizio (ipotesi quota 20%):

<i>Conto</i>	<i>Importo Dare</i>	<i>Importo Avere</i>
Ammortamento Costi per ricerca e sviluppo (conto economico costo)	20	
Fondo Ammortam. Costi per ricerca e sviluppo (conto stato patrimoniale passivo)		20

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

- 1) Costi di impianto ed ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità

Esemplificazione scritture contabili

Il principio contabile OIC n. 24 stabilisce che per le immobilizzazioni immateriali l'ammortamento venga effettuato con il metodo diretto in riduzione al conto del cespite.

Tuttavia può risultare più agevole, ai fini della riconciliazione con i dati contenuti nel libro dei cespiti ammortizzabili operare attraverso la rilevazione al fondo di ammortamento come esemplificato.

Infatti nella tecnica contabile il sottoconto del fondo di ammortamento viene tenuto distinto dal conto del cespite ed esposto nel passivo della situazione contabile periodica

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

- 1) Costi di impianto ed ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità

Esemplificazione scritture contabili

Sintesi di esposizione in bilancio

Costi per ricerca e sviluppo	Stato Patrimoniale Attivo	B) – I – 2
Erario c/IVA acquisti	Stato Patrimoniale Attivo	C)–II–4bis
Debiti V/Fornitori	Stato Patrimoniale Passivo	D) – 6
Ammortamento Costi per ricerca e sviluppo	Conto Economico Costi	B) – 10 – a
Fondo Ammortamento Costi per ricerca e sviluppo	Stato Patrimoniale	B) – I – 3

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

3) Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno

I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette “creazioni intellettuali” alle quali il nostro C.C. e alcune norme speciali (così come le norme comunitarie e quelle di altri ordinamenti) riconoscono una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge. In merito occorre perciò chiarire che il rilascio del brevetto o l'acquisto della licenza d'uso non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

3) Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno

A norma dell'[art. 2575](#) c.c., formano oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

I benefici futuri per l'impresa che giustificano l'iscrivibilità fra le immobilizzazioni immateriali possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

4) Concessioni , licenze, marchi e diritti simili

Nel diritto amministrativo:

- le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi
- le licenze sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.). Possono essere definite licenze tanto quelle di derivazione pubblicistica (amministrativa) quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli ecc.) – *queste ultime però di rilevano nella voce 3*

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

4) Concessioni , licenze, marchi e diritti simili

Il marchio (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno.

Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato).

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

4) Concessioni , licenze, marchi e diritti simili

Elemento essenziale per la tutela è la registrazione secondo le forme stabilite dalla legge; al marchio non registrato (anch'esso suscettibile di iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali) è riconosciuta una tutela specifica in caso di preuso (art. 2571) e sempreché lo stesso possegga un effettivo ruolo distintivo (art. 2569).

L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

5) Avviamento

Si definisce avviamento l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, che derivi o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

5) Avviamento

Il valore dell'avviamento da iscrivere nel bilancio d'esercizio, si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda (o il valore di conferimento della medesima) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

5) Avviamento

L'avviamento che venga iscritto tra le attività (qualora esso, abbia un'effettiva valenza di costo anticipato per utili futuri) deve essere ammortizzato in un periodo corrispondente alla sua vita utile, ma entro i limiti determinati.

L'ammortamento deve avvenire sistematicamente, preferibilmente per quote costanti, per un periodo non superiore ai 5 anni.

Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i 20 anni, qualora sia ragionevole supporre che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai 5 anni (adeguata illustrazione in nota integrativa).

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

6) Immobilizzazioni in corso e acconti

Si rilevano immobilizzazioni in corso e acconti relative ad immobilizzazioni immateriali quando alla chiusura dell'esercizio non è stato ultimato il progetto in corso e pertanto occorre sospendere il costo per il rinvio al futuro esercizio in attesa della classificazione nella relativa specifica voce

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

La voce “altre” si può considerare residuale rispetto alle voci specifiche di cui sopra.

Nelle immobilizzazioni immateriali tale voce si può ricondurre anche alle spese di manutenzione ad utilità pluriennale su beni di terzi.

Questa fattispecie si ha tutte le volte che l'ente effettua dei lavori che vengono inglobati nella struttura dei beni e finalizzati al miglioramento, ampliamento e ammodernamento dei beni materiali di cui si ha solo il godimento e non la proprietà, pertanto condotti in affitto e/o in comodato.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

Tali lavori sono classificati come altre immobilizzazioni immateriali e soggetti ad ammortamento per la durata residua del contratto che da luogo all'utilizzo.

Se la durata della maggiore utilità apportata è inferiore, alla durata del contratto, il costo sarà ammortizzato per tale minore durata.

Qualora i lavori effettuati su beni di terzi pur avendo la caratteristica di miglioria, ampliamento e ammodernamento non sono inglobati nella struttura del bene immobile ma sono asportabili (pareti attrezzate divisorie, impianto di climatizzazione ecc), saranno classificati autonomamente nelle immobilizzazioni materiali

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

E' necessario precisare che “chiare distinzioni devono essere effettuate fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzi e spese che, pur collegate con gli immobilizzi rappresentino spese di periodo, come la riparazione e manutenzione ordinaria.

Costi di manutenzione sono quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali (anche se non di proprietà) onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e produttività originarie;

Costi di riparazione sono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

Le manutenzioni possono essere oggetto di programmazione in dipendenza dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni.

Le riparazioni non possono essere programmate, ma entro certi limiti, possono essere ragionevolmente previste.”

(Principio Contabile n.16, paragrafo D/VI) e quindi, di conseguenza la condizione necessaria, ai fini della iscrivibilità fra le immobilizzazioni (nella specie immateriali) è che si tratti di una spesa di manutenzione straordinaria.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

Per manutenzione straordinaria si intende “*la manutenzione che comporta un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite a cui l’intervento si riferisce.*”, dal momento che le diversamente “*le spese di natura ricorrente che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall’uso ecc., spese cioè, che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento costituiscono costi dell’esercizio in cui sono state sostenute.*”.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

In merito all'acquisto di software il principio contabile OIC n. 24 effettua le seguenti distinzioni:

- a) **software di base**, costituito dal sistema operativo indispensabile al funzionamento del computer il cui costo si capitalizza con il costo del bene materiale (il computer) e che pertanto non rientra nella casistica in esame;
- b) **software applicativo**, costituito dai programmi distinti che saranno utilizzati dall'utente per le proprie esigenze (programma di contabilità, word, excel, ecc.).

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

Il **software applicativo** si può ulteriormente suddividere in:

b.1) software applicativo acquistato a titolo di proprietà riclassificato nella voce B.1.3) ed ammortizzato a quote costanti per il tempo della prevista utilità futura o se indeterminabile in 3 esercizi;

b.2) software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato riclassificato nella voce B.1.3) ed ammortizzato a quote costanti per il tempo della prevista utilità futura o se indeterminabile in tre esercizi;

b.3) software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato riclassificato nella voce B.1.4) "Concessione licenze marchi e diritti simili" ed ammortizzato a quote costanti per il tempo della prevista utilità futura

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

7) Altre immobilizzazioni immateriali

Software applicativo prodotto per uso interno “tutelato” se il software prodotto internamente è tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi sostenuti internamente sono iscritti nella voce B.I.3 “Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”.

Software applicativo prodotto per uso interno “non tutelato” i relativi costi possono essere o imputati a costi nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.7 “Altre immobilizzazioni immateriali”.

In questo caso, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in 3 esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

II – immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinari;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti;

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

II – immobilizzazioni materiali

Le *immobilizzazioni materiali* sono costituite dal complesso dei beni strumentali di proprietà dell'azienda ed utilizzati durevolmente per lo svolgimento della propria attività.

Il codice civile, come ripreso ed integrato nello schema riportato nel presente lavoro, ha previsto la classificazione nelle cinque voci indicate sopra, di cui le prime tre sono di facile intuizione, la voce 4) è residuale per tutte quelle immobilizzazioni materiali che non trovano collazione nelle precedenti e di cui in nota integrativa sarà esposta una rappresentazione analitica.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

II – immobilizzazioni materiali

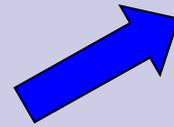
In tali voci possono trovare rappresentazione, in via esemplificativa, gli acquisti di beni durevoli quali mobili, arredi, macchine ordinarie di ufficio, macchine elettroniche di ufficio, autovetture, automezzi, biancheria ecc.).

Ai sensi dell'art.2426 c.c. i beni vanno iscritti al costo di acquisto o di produzione.

Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori quali le spese di trasporto, di installazione ecc., le spese notarili del contratto e le imposte relative pagate necessarie e connesse alla possibilità di concreto funzionamento e conseguente utilizzo del bene.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

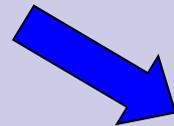
COSTO STORICO



COSTO DI RIACQUISTO O DI RIPRODUZIONE, in caso di apporto;



COSTO DI ACQUISTO, in caso di acquisizione da terzi;



COSTO DI PRODUZIONE, nel caso di costruzione in economia.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

II – immobilizzazioni materiali

Si pone, con particolare riferimento ai beni immobili, stante la condizione soggettiva delle P.A. ed i rapporti con gli altri enti locali territoriali, il problema della individuazione del valore dei beni immobili ai fini della iscrizione in bilancio, sia nella fase della prima istituzione della COGE, sia nell'ipotesi successiva di acquisizione a titolo non oneroso perpetuo (diritto di proprietà o diritto equivalente che determina l'effettivo trasferimento e la trascrizione a favore dell'Ente, con l'esigenza di rappresentazione in bilancio fra le immobilizzazioni materiali).

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

II – immobilizzazioni materiali

In tali casi il **Principio Contabile OIC n.16** stabilisce l'iscrizione al valore di mercato da reperire in apposita relazione di stima e/o eventualmente rilevabile dall'atto di trasferimento con conseguente iscrizione di un provento straordinario.

In alternativa per semplicità ed economicità, in taluni casi è stato convenzionalmente consentito, in materia di adozione della COGE, l'individuazione del valore attraverso il metodo previsto in materia di determinazione della base imponibile I.C.I. o dell'I.M.U., con conseguente iscrizione del medesimo valore nel patrimonio netto, voce altre riserve, fra le poste dei contributi in c/to capitale (in conto impianti).

SCRITTURE DI AMMORTAMENTO

Attribuiscono all'esercizio le quote di costi e ricavi pluriennali considerate di competenza.

- **AMMORTAMENTO IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**
- **AMMORTAMENTO IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

AMMORTAMENTO



ART. 2426 COD. CIV.

Bisogna predisporre un **piano di ammortamento** sulla base di:

- **Valore da ammortizzare;**
- **Vita utile del bene;**
- **Criterio di ripartizione**, che può essere:
 - **a quote costanti**: uguali in tutti gli esercizi di vita utile del bene;
 - **a quote decrescenti**: via via minori in ogni esercizio;
 - **a quote variabili**: calcolate in relazione all'utilità apportata dal bene nell'esercizio.

L'ammortamento viene rilevato con **procedimento indiretto**, cioè la quota viene fatta affluire in un apposito **fondo ammortamento**, che in bilancio verrà portato in diminuzione del valore del relativo cespite indicato fra le immobilizzazioni materiali (o immateriali).

AMMORTAMENTO CIVILISTICO

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Essendo l'impiego e la vita utile di tali beni limitata nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzati in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Fanno eccezione i terreni in quanto essendo non deperibili non si assoggettano ad ammortamento salvo che non siano direttamente impiegati unitamente ad altri beni nel processo produttivo.

AMMORTAMENTO CIVILISTICO

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Tale criterio di ammortamento sistematico e costante è, nella pratica, ritenuto coerente con l'applicazione delle aliquote previste ai fini fiscali dal D.M. 31/12/1988 che identifica i gruppi di appartenenza delle aziende, le diverse categorie omogenee, favorendo così la sistematicità dell'ammortamento in relazione alla presunta residua possibilità di utilizzazione dei beni con possibilità di deroga in presenza delle necessarie condizioni.

Gli ammortamenti così calcolati saranno imputati al conto economico nella voce ammortamento delle immobilizzazioni materiali e con contropartita i relativi fondi ammortamento di riferimento delle voci ammortizzate.

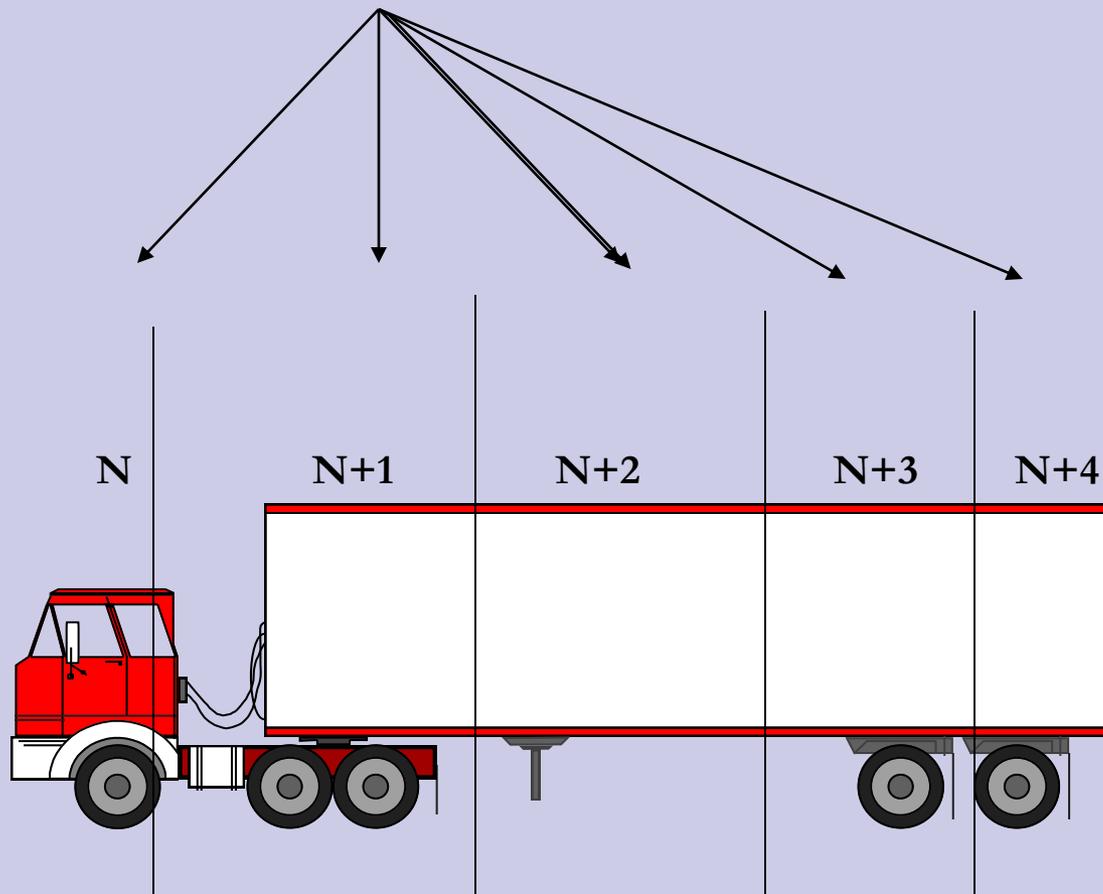
PROCEDIMENTO AMMORTAMENTO

I) Immobilizzazioni immateriali	% ammortamento
1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo	in riferimento alla teorica vita utile comunque non inferiore al 20%
2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	durata legale del diritto o, in assenza, minimo 20% annuo
4) Immobilizzazioni in corso e acconti	==
5) Altre immobilizzazioni immateriali: migliorie su beni di terzi	aliquota % maggiore tra bene e durata residua contratto
5) Altre immobilizzazioni immateriali: altre	20%

PROCEDIMENTO AMMORTAMENTO

<i>Categorie</i>	<i>% ammortamento (range)</i>
Terreni	0%
Fabbricati	dal 2 al 3%
Impianti e attrezzature: impianti generici (comprese le costruzioni leggere)	dal 10% al 15%
Impianti e attrezzature: impianti tecnologici	dal 10% al 20%
Impianti e attrezzature: attrezzature generiche	dal 12,50% al 15%
Attrezzature scientifiche	al 12,50% al 20%
Attrezzature scientifiche ad alto contenuto tecnologico	dal 21% al 35%
Patrimonio librario che perde valore	100% (si veda in seguito)
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	0%
Mobili e arredi	dal 10 al 15%
Immobilizzazioni in corso e acconti	0%
Altre immobilizzazioni materiali: attrezzature informatiche	dal 20% al 33%
Altre immobilizzazioni materiali: automezzi e autovetture ecc.	dal 15% al 25%

QUOTA AMMORTAMENTO



AMMORTAMENTO: logiche differenti nella contabilità finanziaria e nella contabilità economica.

Ipotizzando un'attività resa possibile dall'acquisizione di una attrezzatura specifica di laboratorio:

Costo d'acquisto: € 35.000,00 durata presunta 5 anni

Ricavi annui derivanti dall'attività di laboratorio € 8400,00

CONTABILITA' ECONOMICA

	ANNO n	ANNO n+1	ANNO n+2	ANNO n+3	ANNO n+4	TOTALE
RICAVI	8400	8400	8400	8400	8400	42000
COSTI	7000	7000	7000	7000	7000	35000
RISULTATO	1400	1400	1400	1400	1400	7000

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento delle immobilizzazioni

Salvo alcuni casi particolari le PA sono classificate, ai fini fiscali, fra gli enti non commerciali di cui all'**art. 73, co. 1, lett. c) del D.P.R. 917/1986**.

Di conseguenza i costi che le stesse sostengono possono riferirsi alla loro sfera istituzionale, commerciale o promiscua di svolgimento dell'attività.

Ciò riguarda anche gli ammortamenti in ragione dell'afferenza ed impiego dei relativi beni strumentali (materiali o immateriali) nello svolgimento o meno di attività commerciali. L'afferenza viene determinata sulla base dei principi indicati nell'**art. 65, co. 1 e 3-bis del Tuir**.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Le quote di ammortamento si computano nella determinazione del reddito d'impresa sulla base dei criteri indicati nell'art. **144 del Tuir**.

Cioè:

- per intero quando sono relative a beni esclusivamente utilizzati nella produzione di attività commerciali
- in proporzione all'afferenza alla sfera commerciale quando sono utilizzati promiscuamente in attività commerciali e non (art. 144. co. 4, Tuir).

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Le quote di ammortamento vengono determinate sulla base dell'applicazione delle seguenti regole:

- Immobilizzazioni materiali – **art. 102 del Tuir**
- Immobilizzazioni materiali esercizio attività regolate – **art. 102-bis del Tuir**
- Immobilizzazioni immateriali - **art. 103 del Tuir**
- Spese relative a più esercizi – **art. 108 del Tuir**
- Mezzi di trasporto a motore – **art. 164 del Tuir**

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

La norma prevede che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del MEF del 31 Dicembre 1988, ridotti al 50% per il primo esercizio.

I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

Per il costo dei fabbricati si applica l'[art. 36](#), co. 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, [n. 248](#), secondo cui, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono le pertinenze.

Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

Le disposizioni si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.

Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi

Per gli enti di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dello stesso esercizio iniziale.

N. B. - Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite del 5%

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

Per i beni in locazione finanziaria i cui canoni sono imputati a conto economico la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente in relazione all'attività esercitata dall'ente.

In caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a 11 anni ovvero superiore a 18 anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a 11 anni ovvero pari almeno a 18 anni.

Per gli automezzi (art. 164, co. 1, lett. b, Tuir), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico (telefoni cellulari), sono deducibili nella misura dell'80%.

La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali - art. 102 Tuir

Le quote per ammortamento applicate in misura ridotta rispetto ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 Dicembre 1988, sono normalmente deducibili (**R.M. 22 Aprile 2005 n. 54/E**).

Non sono invece applicabili gli ammortamenti accelerati e anticipati che erano consentiti fino al 2007 (per avvenuta abrogazione del comma 3 vigente fino a quella data dall'art. 1, co. 33, lett. n), Legge 244/2007.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento mezzi di trasporto a motore - art. 164 Tuir

Le quote per ammortamento relativi ai mezzi di trasporto a motore, calcolati sul valore del bene (art. 102 Tuir) sono deducibili nella misura del:

a) *omissis*

b) **20%** relativamente alle autovetture e autocaravan, ai ciclomotori e motocicli (**80%** per agenti o rappresentanti di commercio)

b-bis) **70%** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni materiali esercizio attività regolate - art. 102-bis Tuir

Le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle seguenti attività regolate:

- a) distribuzione e trasporto di gas naturale
- b) distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica

sono deducibili nella misura determinata dalle speciali disposizioni della norma, ferma restando, per quanto non diversamente stabilito, la disciplina dell'articolo 102 del Tuir.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni immateriali - art. 103 Tuir

Le quote di ammortamento del costo:

- dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo;
- dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad 1/18 del costo;
- dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento immobilizzazioni immateriali - art. 103 Tuir

Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del valore stesso.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento spese relative a più esercizi - art. 108 Tuir

Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.

Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si deve operare la relativa “sterilizzazione” (art. 88, co. 3, Tuir).

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento spese relative a più esercizi - art. 108 Tuir

Le spese di pubblicità e di propaganda che siano state iscritte correttamente fra le immobilizzazioni immateriali (OIC n. 24) vengono ammortizzate.

Le quote di ammortamento relative sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute le relative spese o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei 4 successivi (5 anni in tutto 20% all'anno)

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento spese relative a più esercizi - art. 108 Tuir

3. Le altre spese relative a più esercizi (spese impianto e ampliamento, manutenzioni pluriennali su beni di terzi, ecc.), quindi capitalizzate in base all'OIC n. 24, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Le spese relative a più esercizi sostenute dalle PA di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo quanto visto a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

AMMORTAMENTO FISCALE

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Nella tabella ministeriale di cui al D.M. 31/12/1988, sopra citata, ciascun ente deve essere individuato in riferimento al gruppo e al settore di attività svolto.

Di seguito vengono riportate due tabelle esemplificative:

1. in ragione dei servizi che vengono erogati, al gruppo XIX Alberghi, ristoranti, bar e attività affini
2. in via residuale al gruppo XXII, fra le Attività non precedentemente specificate, 2) Altre attività (con selezione fra le categorie omogenee in base alla caratteristica delle attività delle PA)

AMMORTAMENTI: ASPETTI DI RACCORDO CON LA COAN

La gestione inventariale trova importanti collegamenti anche con gli eventuali sistemi di contabilità analitica eventualmente presenti nei vari enti i quali normalmente svolgono un'attività di produzione

Con riferimento ai fattori produttivi durevoli, rappresentati dalle *immobilizzazioni tecniche* che, in relazione alla partecipazione ai diversi processi produttivi sono anche denominate “beni di capitale fisso”.

La partecipazione di questi fattori produttivi al processo di produzione è stimata attraverso un particolare procedimento definito “ammortamento” che consiste nella suddivisione del costo della immobilizzazione durevole in più esercizi coincidenti con il processo produttivo in cui si ritiene intervenga direttamente od indirettamente l'immobilizzazione medesima.

AMMORTAMENTI: ASPETTI DI RACCORDO CON LA COAN

Le immobilizzazioni tecniche sono pertanto beni strumentali a fecondità ripetuta per la produzione che si caratterizzano oltre che con quanto già detto con quanto segue:

- partecipano alla produzione economico- tecnica attuata per più periodi di gestione (periodi amministrativi);
- il loro costo deve dividersi fra tutte le produzioni attuate nei vari periodi, mediante la procedura dell'ammortamento;
- richiedono di conseguenza investimenti durevoli di mezzi finanziari, che devono essere reintegrati attraverso i ricavi che si ottengono nei vari periodi del loro utile impiego.

AMMORTAMENTI: ASPETTI DI RACCORDO CON LA COAN

La durata del periodo di ammortamento è quella economica e i criteri di calcolo sono legati ad elementi tecnici (utilizzo dei fattori).

Il problema che più differenzia questo calcolo di ammortamento rispetto a quello legato alla determinazione del reddito è relativo alla determinazione del costo complessivo da ammortizzare.

Si ritiene che l'impiego del costo storico possa impedire l'entità attuale dei costi di produzione non legati alle valutazioni per il bilancio.

Si suggerisce allora l'impiego dei valori di sostituzione, che richiedono anche di tenere conto delle quote di ammortamento sull'incremento del valore ai fini della sostituzione, al fine di ottenere le risorse necessarie per la sostituzione del bene durevole al termine della sua utilizzazione.

AMMORTAMENTI: ASPETTI DI RACCORDO CON LA COAN

ESEMPIO - Dati

Una immobilizzazione tecnica ha un costo storico di Euro 1.000,00 con ammortamento in un periodo di 5 anni (quota 20% annuo), ipotizzando che il costo di riacquisto del bene subisca un incremento del 10% annuo.

Il calcolo ai fini della COAN viene effettuato, nella prima ipotesi, sul costo di sostituzione dell'apparecchiatura alla fine di ogni esercizio anziché sul costo storico; mentre nella seconda ipotesi la quota di ammortamento calcolata sul costo di sostituzione alla fine dell'esercizio viene integrato della quota di ammortamento maggiorata del 10% (aumento del costo di sostituzione) per il numero degli esercizi (ad esempio la quota del quinto anno è pari ad Euro $322,10 + 29,28 \times 4$). In tale modo si ottiene la risorsa per la sostituzione al prezzo di acquisto al quinto anno.

AMMORTAMENTI: ASPETTI DI RACCORDO CON LA COAN

<i>Valore Sostituzione Fine ogni Esercizio</i>	<i>Anni</i>	<i>Quota Ordin. Ammortam.</i>	<i>1° Quota Sostituzione</i>	<i>2° Quota Sostituzione</i>
1.100,00	primo	200,00	220,00	220,00
1.210,00	secondo	200,00	242,00	264,00
1.331,00	terzo	200,00	266,20	314,60
1.464,10	quarto	200,00	292,82	372,68
1.610,51	quinto	200,00	322,10	439,22
<i>1.610,51</i>		<i>1.000,00</i>	<i>1.343,12</i>	<i>1.610,50</i>

CASI PARTICOLARI: CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per **contributi in conto capitale** si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, a PA per la realizzazione di opere per cui l'ente non ha facoltà di distoglierli dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati.

Per la contabilizzazione le PA, specificandolo in Nota Integrativa, possono scegliere tra:

- iscrivere i contributi in conto capitale nel Conto Economico, gradualmente in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi l'intero contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzando il cespite capitalizzato per il suo intero valore.
- capitalizzare il cespite al netto del contributo, indicando l'operazione nel prospetto dei cespiti in Nota Integrativa nel prospetto cespiti.

I principi contabili OIC prevedono un ulteriore metodo: patrimonializzazione iniziale del contributo e graduale imputazione a conto economico in base alla vita utile del cespite, in simmetria economico-temporale con l'ammortamento (che dunque viene «sterilizzato» (in parte o in toto)

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D. I CESPITI FINANZIATI CON CONTRIBUTI IN C/CAPITALE

ASPETTO SOSTANZIALE

Il contributo deve affluire a conto economico con la stessa cadenza temporale con cui affluisce a conto economico l'ammortamento dell'investimento effettuato

RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

ESISTONO TRE METODI:

- 1) Utilizzo della tecnica dei risconti passivi
- 2) Capitalizzazione del cespite al netto del contributo
- 3) Movimentazione di posta specifica all'interno del patrimonio netto

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D. I CESPITI FINANZIATI CON CONTRIBUTI IN C/CAPITALE

DATI DI RIFERIMENTO

Investimento: 1.000 Contributo 80% Aliquota ammortamento 20%
A conto economico, ogni anno, dobbiamo avere un impatto netto per -40

TECNICA DEI RISCONTI PASSIVI

Al decreto di erogazione del contributo:

Credito vs. MIN.RO (c/num BII2) @ Contributi MIN (c/ec reddito B1) 800

Alla realizzazione dell'investimento

Impianti (c/ec capitale AI2) @ Debiti vs. fornitori (c/num D7) 1000

Al 31 dicembre del 1 anno

Ammortamento(cec redd. L) @ F.do amm.to impianti (c/ec capit. -AI2) 200

Contributi MIN (c/ec reddito) @ Risconti passivi (c ec capitale E) 640

**e così per i successivi finchè la voce del risconto passivo non si
azzera**

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D. I CESPITI FINANZIATI CON CONTRIBUTI IN C/CAPITALE

DATI DI RIFERIMENTO

Investimento: 1.000 Contributo 80% Aliquota ammortamento 20%
A conto economico, ogni anno, dobbiamo avere un impatto netto per -40

TECNICA DELLA MOVIMENTAZIONE DEL CESPITE AL NETTO

Al decreto di erogazione del contributo:

Credito vs. MIN (c/num BII2) @ Contributi MIN (c/ec reddito B1) 800

Alla realizzazione dell'investimento

Impianti (c/ec capitale AI2) @ Debiti vs. fornitori (c/num D7) 1000

Contributi MIN @ Impianti 800

Al 31 dicembre del I anno : l'amm.to (20%) è calcolato sul valore netto dell'impianto (1000-800)

Ammortamento(cec redd. L) @ F.do amm.to impianti (c/ec capit. -AI2) 40

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D. : I CESPITI FINANZIATI CON CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

DATI DI RIFERIMENTO

Investimento: 1.000 Contributo 80% Aliquota ammortamento 20%
A conto economico, ogni anno, dobbiamo avere un impatto netto per -40

TECNICA DELL'UTILIZZO DI POSTA DI P.N.

Al decreto di erogazione del contributo:

Credito vs. MIN @ Riserva x contr. Vincolata (c/ec capitale AIII3) 800

Alla realizzazione dell'investimento

Impianti (c/ec capitale AI2) @ Debiti vs. fornitori (c/num D7) 1000

Al 31 dicembre del I anno

Ammortamento(cec redd. L) @ F.do amm.to impianti (c/ec capit. -AI2) 200

Riserva x contr. Vincolata @ Contributi MIN (c/ec reddito B1) 160

e così per i successivi finchè la voce AIII3 del passivo non si azzera

CASI PARTICOLARI: DONAZIONI, LASCITI, LIBERALITA'

Le PA valorizzano e capitalizzano il bene, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o, in mancanza, mediante certificazione da parte di esperti del settore.

Il bene deve essere:

- se non soggetto ad ammortamento, iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto nel Patrimonio Netto (sezione Patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto (IN ALTERNATIVA ALLE SOPRAVVENIENZE ATTIVE);
- se soggetto ad ammortamento, iscritto nelle immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di Conto Economico (provento straordinario) da riscontare opportunamente a fine di ciascun anno, secondo il piano di ammortamento dei beni.

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D. : LE DONAZIONI

I PRINCIPI SONO ANALOGHI A QUELLI ANALIZZATI PER I CESPITI FINANZIATI DA CONTRIBUTI.

SI DISTINGUONO DUE SITUAZIONI :

1) Il bene non è soggetto ad ammortamento :

Deve essere iscritto fra le immobilizzazioni materiali e, in contropartita, nel Patrimonio netto vincolato, in un fondo adeguatamente distinto

2) Il bene è soggetto ad ammortamento :

Deve essere iscritto fra le immobilizzazioni (e poi ammortizzato) e, in contropartita, si movimenta il conto economico nella parte relativa ai proventi straordinari, da gestire secondo l'esposta tecnica dei risconti passivi

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D.

CESSIONE/DISMISSIONE CESPITI

Occorre confrontare prezzo di cessione e valore contabile (dove:
Valore contabile = costo storico meno fondo ammortamento)

PREZZO DI CESSIONE > VALORE CONTABILE = PLUSVALENZA

PREZZO DI CESSIONE < VALORE CONTABILE = MINUSVALENZA

Plus e minusvalenze devono essere indicati nel conto economico in parte ordinaria o straordinaria a seconda che derivino o meno da una normale attività di sostituzione cespiti obsoleti

ESEMPI DI SCRITTURE IN P.D.

CESSIONE/DISMISSIONE CESPITI

1 . prezzo di vendita > valore contabile: si genera una plusvalenza (componente economica positiva) per la differenza (nell'esempio che segue : pr. vendita 8.000 – valore contabile 7.000)

diversi	@	diversi	
f.do amm.to			3.000
crediti			8.000
		cespite	10.000
		plusvalenza	1.000

2. prezzo di vendita < valore contabile: si genera una minusvalenza (componente economica negativa) per la differenza (nell'esempio che segue : pr. vendita 5.000 – valore contabile 7.000)

diversi	@	cespite	
f.do amm.to			3.000
crediti			5.000
minusvalenza			2.000

ESEMPI SCRITTURE IN P.D.: INCREMENTI LAVORI INTERNI

Nel caso in cui l'Ente realizzi beni (materiali ed immateriali, quali ad esempio brevetti) con proprio personale e proprie strutture, si genera la situazione degli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

I costi sostenuti (per personale, materiali, servizi esterni) rimangono imputati a conto economico, ma sono sterilizzati dalla voce «Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni» (macroclasse G nella bozza di decreto)

Impianti (c/econ di capitale) @

Incrementi di immobilizzazioni
per lavori interni (c/econ di
reddito)

L'impianto formerà poi oggetto di ammortamento

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo.

1) PARTECIPAZIONI IN:

- a) imprese controllate;
- b) imprese collegate;
- c) altre imprese.

2) CREDITI:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso controllanti;
- d) verso altri.

3) ALTRI TITOLI;

4) AZIONI PROPRIE, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

CRITERI DI VALUTAZIONE EX ART. 2426 C.C.

PRINCIPIO GENERALE : COSTO DI ACQUISTO

PARTECIPAZIONI IN COLLEGATE E CONTROLLATE : METODO DEL PATRIMONIO NETTO OPZIONALE

PARTECIPAZIONI IN COLLEGATE E CONTROLLATE : METODO DEL PATRIMONIO NETTO OBBLIGATORIO SE QUESTO E' STABILMENTE INFERIORE RISPETTO AL CRITERIO DELL'ISCRIZIONE AL COSTO

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Secondo il **principio contabile OIC n. 20**, “per partecipazioni si intendono investimenti nel capitale di altre imprese.

La partecipazione al capitale di una società per azioni è rappresentata da titoli azionari”

Per “altri titoli”, prosegue l’OIC n. 20, “si intendono titoli del debito pubblico emessi da Stati sovrani ed obbligazioni emesse da enti pubblici o da società”.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

L'art. 2359 del c.c. definisce le imprese controllate e collegate; sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società è quotata in borsa.

L'iscrizione delle partecipazioni nello stato patrimoniale (partecipazioni immobilizzate) avviene al costo di acquisto aumentato degli oneri accessori.

LE IMMOBILIZZAZIONI NEL CODICE CIVILE

III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Si deve ritenere probabile la sua indicazione dal momento che non si può a priori escludere la partecipazione dell'Ente a società di capitali, consorzi, associazioni riconosciute, fondazioni e/o altre forme associative durevoli stante la sua condizione di soggetto autonomo dal punto di vista giuridico e patrimoniale; in tali casi il valore dei conferimenti al capitale della partecipata dovrà confluire in tale posta negli appositi sottoconti identificativi di ogni singola partecipazione

CONTI D'ORDINE

CONTI D'ORDINE

- 1 – Beni in leasing
- 2 – Impegni per beni in leasing
- 3 – Cauzioni di terzi a garanzia
- 4 – Impegni su cauzioni di terzi
- 5 – Altri

Per il trattamento si veda il Principio contabile OIC n. 22 (versione fino al 2015)

Impostazione tuttora valida per le Università

CONTI D'ORDINE

L'art. 2424 del Codice Civile prevedeva che in calce allo stato patrimoniale devono essere separatamente elencate le informazioni sui conti d'ordine.

La norma dispone quanto segue: *“In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono risultare gli altri conti d'ordine”*.

Impostazione tuttora valida per le Università

CONTI D'ORDINE

In altri termini i valori confluenti nei conti d'ordine non devono essere sommati né ai totali dell'attivo né a quelli del passivo e vanno elencati una sola volta senza esposizione della contropartita.

Il principio contabile OIC n. 12 chiarisce che i conti d'ordine non costituiscono attività e passività in senso stretto, ma sono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale - finanziaria esposta dello stato patrimoniale (annotazioni di memoria).

Impostazione tuttora valida per le Università

CONTI D'ORDINE

Art. 2424, comma 3 Codice Civile

Hanno la funzione di evidenziare, ai fini della conoscenza e per la migliore comprensione della situazione patrimoniale (ed economica) dell'Ente, quelle operazioni che non sono produttive di riflessi diretti sul patrimonio e sul risultato economico non venendo gestite a livello di rilevazione contabile (contratti di locazione finanziaria od operativa, dall'aver ricevuto e/o prestato garanzie assicurative per appalti, dall'aver ricevuto beni strumentali in uso attraverso contratto di noleggio e/o comodato, affitto, ecc). **Impostazione tuttora valida per le Università**

CONTI D'ORDINE

2) Impegni assunti dall'Ente **impostazione tuttora valida per le Università**

La stipulazione di contratti i quali, finché restano ineseguiti da entrambe le parti, non influiscono né sulla composizione del patrimonio né sull'entità del risultato economico, va rilevata nei conti d'ordine.

In essi si annotano in genere i valori conseguenti a contratti ad esecuzione differita, stipulati nell'esercizio cui si riferisce il bilancio. Da tali contratti derivano obbligazioni, assunte dall'ente verso terzi e da questi verso la prima, sin dal momento della loro stipulazione.

Ipotecche

se sui beni immobili aziendali sono iscritte ipoteche, nei conti d'ordine si dovrà indicare il valore complessivo

CONTI D'ORDINE

2) Impegni assunti dall'Ente **impostazione tuttora valida per le Università**

Al proposito è utile ricordare che nei conti d'ordine devono trovare indicazione le informazioni sulla gestione dei rapporti nell'ambito delle Locazioni Finanziarie (contratti di leasing) che differisce per l'ente utilizzatrice in relazione ai criteri di rilevazione:

Criterio patrimoniale (adottato in Italia e riconosciuto dai principi contabili nazionali, nonché suggerito anche per le P.A.): si dovrà indicare nei conti d'ordine l'importo dei canoni ancora pagati oltre a quello costituito dal prezzo di riscatto del bene. Si rileva che il nuovo n.22 dell'art. 2427 prevede l'indicazione in nota integrativa di un apposito prospetto;

Criterio finanziario: in questa ipotesi nessuna iscrizione dovrebbe essere effettuata nei conti d'ordine in quanto il bene compare già nell'attivo dello stato patrimoniale.

CONTI D'ORDINE

3) Beni di terzi presso l'Ente *impostazione tuttora valida per le Università*

Il documento in esame prescrive di indicare nei conti d'ordine la natura e il valore dei beni di terzi che, temporaneamente, si trovano presso l'impresa a titolo di:

deposito;

lavorazione;

pegno;

cauzione;

comodato (nel caso, solo se di rilevante valore).

Il Codice Civile non si esprime sui beni di terzi presenti in Ente, mentre il principio contabile sostiene che detti beni, pur non influenzando sull'entità del patrimonio e del risultato dell'impresa depositaria, comportano sempre una custodia e quindi possono generare oneri aggiuntivi per risarcimento danni nell'ipotesi di perimento del bene e di responsabilità di custodia.

Non è necessario, invece, iscriverne nei conti d'ordine i beni dell'Ente "presso terzi" in deposito, in pegno o in comodato. Dette situazioni devono invece essere commentate in nota integrativa.

I depositi monetari ricevuti a titolo di cauzione non si iscrivono nei conti d'ordine, ma tra i debiti.

CONTI D'ORDINE

3) Beni di terzi presso l'Ente impostazione tuttora valida per le Università

Stabilisce il principio contabile n.22, paragrafo C, che l'iscrizione dei dati nei conti d'ordine deve avvenire seguendo i criteri generali di valutazione e dei principi generali per la redazione del bilancio (art. 2423-bis Codice Civile).

Viene pertanto formulata una regola generale con l'obiettivo di trasmettere al lettore del bilancio un messaggio il più corretto possibile; quindi è opportuno:

evitare i valori simbolici;

evitare i valori nominali, quando risultino fuorvianti;

che gli impegni non quantificabili siano menzionati ed adeguatamente commentati in nota integrativa.

Pertanto per:

beni di terzi presso l'ente

la valutazione dei beni strumentali di terzi presso l'impresa è effettuata al valore desunto dalla documentazione esistente

IL LIBRO CESPITI AMMORTIZZABILI

Contabilità dei cespiti durevoli

La contabilità dei cespiti durevoli (costituita come detto dal libro dei beni ammortizzabili e dal libro della gestione patrimoniale ed inventariale), viene tenuta preferibilmente su un unico libro ove vengono seguite entrambe le evoluzioni contabili

IL LIBRO CESPITI AMMORTIZZABILI

Contabilità dei cespiti durevoli

Nel libro cespiti ammortizzabili si procede:

- alla determinazione sistematica delle quote di ammortamento ed al deperimento contabile dei vari cespiti e beni, materiali ed immateriali, durevoli al fine della collocazione (rilevazione) del valore periodico nella contabilità generale, nonché al fine della contabilizzazione degli scarichi derivanti da alienazioni, distruzioni, smarrimenti, deperimenti, ecc. e conseguente misurazione delle plusvalenze e/o minusvalenze patrimoniali;
- alla gestione anagrafica e della collocazione fisica dei vari beni durevoli di proprietà e nella disponibilità dell'Ente.

IL LIBRO CESPITI AMMORTIZZABILI

Contabilità dei cespiti durevoli

Con il libro cespiti ammortizzabili la PA assolve, per i beni impiegati nello svolgimento di attività commerciale d'impresa, alle finalità ed obblighi fiscali previsti dall'art. 16 del D.P.R.600/1973.

Per l'intera gestione si ritiene di suggerire come oggetto di specifica disciplina a livello aziendale mediante l'adozione di apposito regolamento per l'esame di tutti gli aspetti specifici, non ultimi l'individuazione di categorie omogenee e percorso di ammortamento per i vari beni durevoli.

IL LIBRO CESPITI AMMORTIZZABILI (esempio)

bene o categoria di beni **MOBILI E ARREDI**

data	descrizione	VALORE DEL BENE				FONDO DI AMMORTAMENTO			Art.16 comma4		residuo da amm.re
		+ -	importo variazioni	importo aggiornato	%	Accant.to esercizio	Utilizzaz.	totale accanton	%	importo non amm.bile	
rif.fatt. n. ____ del ____ Prot. ____						ant.	0,00		20,00		
__/__/2 0 __	Data di entrata in funzione	Valore iniziale						0,00			0,00
31/12/20 __	Quota amm.to 20__					0,00		0,00	20,00		0,00
31/12/20 __	Quota amm.to 20__					0,00		0,00	20,00		0,00
			valore iniziale	0,00		amm.to annuale	tot. F.do Ordinario	0,00		tot. residuo	0,00
						0,00		0,00			