



LINEE GUIDA

Linee guida

ENTI LOCALI Armonizzazione e Patrimonio

**A cura della
Commissione
Patrimonio**

CONSIGLIERI DELEGATI

Marcello Marchetti
Giovanni Gerardo Parente

PRESIDENTE

Giuseppina Greco

COMPONENTI

Bordoli Laura
Conti Stefano
D'Angelo Davide
Felaco Carmine
Ferro Baldassare
Izzo Vincenzina
Mauro Pietro Paolo
Migliorati Elisabetta
Papa Pagliardini Alessandro
Santolini Alberto
Soru Pietro
Tetro Michele
Venneri Giuseppe
Striglia Massimo

ESPERTO

Marco Catalano

RICERCATORI

Mara Oliverio
Laura Pascarella

Indice

PREMESSA.....	5
PARTE I - LA CONTABILITA' ARMONIZZATA (CENNI)	
1. La contabilità armonizzata degli enti locali e le novità per i revisori	6
1.1 La responsabilità dei revisori degli enti locali.....	6
1.2 Accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile	7
1.3 L'impegno armonizzato.....	7
1.4 Il riaccertamento straordinario dei residui	10
1.5 Il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE).....	11
1.6 Il Fondo pluriennale vincolato (FPV).....	12
1.7 Il Piano dei conti integrato	13
2. La contabilità economico-patrimoniale.....	15
2.1 Il Principio di competenza economica	16
2.2 I componenti del conto economico	18
2.3 La misurazione dei componenti del risultato economico	22
2.4 Gli Elementi patrimoniali attivi e passivi.....	24
2.5 Le scritture di assestamento	27
2.6 Casi pratici	34
3. Il bilancio consolidato degli enti locali	37
3.1 La check list per l'Organo di revisione	38
PARTE II - L'INVENTARIO	
4. L'inventario.....	42
4.1 Patrimonio e inventario	42
4.2 Tipologia dei beni da inventariare	43
4.3 Le fasi di inventariazione	43
4.4 Le varie tipologie di inventario	44
4.5 Inventari del Patrimonio Immobiliare e Mobiliare	45
5. Beni immobili: reliquati e relitti	49

5.1 Definizione di reliquato	49
5.2 Programmazione delle alienazioni	50
5.3 Censimento	51
5.4 Dichiarazione di alienabilità	50
5.5 "Sdemanializzazione" dei relitti stradali.....	52
5.6 Declassificazione da strada provinciale a relitto stradale	52
5.7 Stima dei beni	52
5.8 Diritto di Prelazione.....	53
5.9 Modalità di vendita.....	53
5.10 Regolamento comunale per la disciplina dei reliquati e dei relitti stradali	54
6. La check list per l'Organo di revisione	55
6.1 Questionario ai fini del rilascio del parere sull'inventario	55
PARTE III - SCHEMI OPERATIVI	
7. Schema di regolamento per l'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile.....	57
8. Schema di regolamento per la disciplina della concessione dei beni immobili a terzi.....	66
9. Schema di regolamento per l'alienazione dei relitti	72
9.1 Fac-simile di istanza per l'acquisto di beni immobili di proprietà provinciale in deroga al programma annuale di alienazione.....	74
CONCLUSIONI	75

Premessa

Le regole di amministrazione degli enti locali introdotte a partire dagli anni novanta (a memoria Legge 142/90), riviste ed aggiornate costantemente per adattarle alla realtà economica mutevole, attribuiscono un ruolo centrale ai revisori professionisti, assunti come “organi”, soggetti indispensabili per una corretta gestione della cosa pubblica.

Di tale centralità, nella consapevolezza che ad essa corrisponde un alto grado di responsabilità, ne è derivato un progetto/obiettivo, tenuto conto delle note difficoltà connesse a tale incarico.

E come ogni progetto/obiettivo sono stati individuati: il metodo; lo strumento; la missione.

Il metodo: è stato istituito l'Elenco dei Revisori dei Conti degli Enti Locali, con estrazione a sorte e validità annuale. E' stata eliminata la discrezionalità nella scelta dell'organo di revisione a tutto vantaggio dell'indipendenza, soprattutto quella politica.

Lo strumento: l'introduzione dei crediti formativi minimi, come condizione d'accesso nell'Elenco, determina un naturale censimento dei soggetti professionisti specializzati che ne fanno richiesta.

L'obiettivo: il rispetto della “fede pubblica” attraverso la qualità della prestazione resa alla pubblica amministrazione.

Al fine di garantire parità di condizioni d'accesso a tutti gli iscritti, il C.N.D.C.E.C., fornisce strumenti operativi aggiornati e di rapida consultazione, affidati alle Commissioni Consiliari.

Tale il presente lavoro, senza pretese di esaustività, con un'attenzione particolare sul messaggio che parte dalla Commissione Patrimonio: l'inventario come strumento di gestione del patrimonio.

1. La contabilità armonizzata degli enti locali e le novità per i revisori

1.1 La responsabilità dei revisori degli enti locali

La natura giuridica dell'organo di revisione è quella di pubblico ufficiale che svolge una pubblica funzione amministrativa, disciplinata da norme di diritto pubblico e connotata da poteri certificativi, come previsto dall'articolo 357 del codice penale, ed esegue un controllo interno a supporto del Consiglio dell'Ente Locale e del controllo esterno della Corte dei conti. In tale ottica il revisore deve operare senza alcuna contraddizione tra l'interesse pubblico e quello privato di chi amministra per non incorrere in situazioni di conflitti di interessi.

Il Revisore può incorrere in responsabilità:

- civile, sia per danni cagionati a terzi che decidano di ricorrere direttamente nei confronti del Revisore, sia nei confronti dell'Ente Locale;
- penale, a fronte dei reati propri che presuppongono la qualità di pubblico ufficiale;
- dinanzi alla Corte dei conti, in quanto soggetto vincolato alla pubblica amministrazione da un rapporto di servizio.

La nuova contabilità degli Enti Locali produce effetti più estesi delle responsabilità dei revisori dovuti ad un maggiore controllo contabile e di congruità soprattutto in sede di cambiamento.

L'armonizzazione contabile è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci omogenei, confrontabili e aggregabili in quanto elaborati con le stesse metodologie.

La contabilità finanziaria costituisce e rimane il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, rilevando le obbligazioni attive e passive e gli incassi e i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, pur non determinando flussi di cassa effettivi.

Secondo il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza e cioè nel momento in cui l'obbligazione diventa esigibile.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento.

Le conseguenze dirette che derivano dal sistema contabile armonizzato, possono essere riassunte:

dal punto di vista organizzativo

- Nuovo modo di lavorare sia per gli uffici periferici che per la ragioneria;

dal punto di vista contabile

- Riaccertamento straordinario dei residui;
- Creazione fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- Creazione fondo pluriennale vincolato (FPV).

In dettaglio, il principio della competenza finanziaria prevede:

- il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);

- il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

In pratica, il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, nel caso di entrate versate da un privato cittadino per euro 5.000 rateizzate in 5 anni, si avrà una iscrizione in bilancio di euro 1.000 per 5 anni, mentre secondo il vecchio principio di contabilità l'intero importo sarebbe stato iscritto in bilancio nel primo anno.

L'organo di controllo, in questa fase, deve svolgere le proprie funzioni in modo coerente e continuativo al fine di verificare la giusta rilevazione e iscrizione contabile delle entrate e dell'impegno armonizzato.

1.2 L'Accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati:

- la ragione del credito;
- il titolo giuridico che supporta il credito;
- l'individuazione del soggetto debitore;
- l'ammontare del credito;
- la relativa scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati e attestati i requisiti anzidetti. L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario.

L'accertamento delle entrate è quindi registrato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva, ma con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Per le entrate tributarie ed extratributarie la scadenza coincide con l'esigibilità del credito.

Le sanzioni e gli interessi (correlati ai ruoli coattivi) sono accertati per cassa.

L'accertamento delle sanzioni avviene alla data di notifica del verbale (non quindi alla data della violazione) che rende l'obbligazione esigibile. Per le sanzioni non rimosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte a ruolo (differenza tra somma iscritta a ruolo e somma originariamente accertata). Qualora invece il trasgressore provveda al pagamento immediato (ossia in assenza di notifica), l'accertamento avviene per cassa.

La revisione dell'accertamento originario può avvenire con periodicità stabilita dall'ente e, in ogni caso, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio ed in sede di assestamento, contestualmente alla revisione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

1.3 L'impegno armonizzato

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata, nelle scritture contabili, la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare e il soggetto creditore, nonché indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno dunque sono:

-
- la ragione del debito;
 - l'indicazione della somma da pagare;
 - il soggetto creditore;
 - la scadenza dell'obbligazione;
 - la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica e attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Benché con il provvedimento di impegno si provvede ad annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza, avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Per la spesa del personale, l'imputazione dell'impegno avviene:

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;
- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziati e impegnati in tale esercizio.

Per la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi l'impegno avviene:

- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;
- negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale;
- nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, riguardanti gli aggi corrisposti sui ruoli, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate accertato, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- nell'esercizio in cui la prestazione è resa per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo;

- nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, riguardanti le commissioni per l'alienazione di beni, di titoli e di partecipazioni, per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento sia incassato al netto. La contabilizzazione di tali oneri è effettuata nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo. La copertura delle commissioni per l'alienazione di beni immobili o di titoli e partecipazioni può essere costituita dalle entrate correlate.

Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. È in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:

- del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;
- dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio.

L'impegno delle spese di investimento effettuato sulla base del cronoprogramma può comportare, nel caso di variazioni determinate dall'avanzamento dei lavori con un andamento differente rispetto a quello previsto, la necessità di procedere a variazioni di bilancio ed al riaccertamento degli impegni assunti.

In ogni caso, al momento del controllo e della verifica degli equilibri di bilancio in corso di anno e della variazione generale di assestamento, l'ente deve dare atto di avere effettuato la verifica dell'andamento dei lavori pubblici finanziati ai fini dell'adozione delle necessarie variazioni.

Valga l'esempio di un Comune che decide di realizzare un impianto in tre anni, a partire dal 2015, finanziato con entrate da mutuo accertate nel 2015 per 10.000 euro.

Il costo totale del programma è dunque di 10.000 euro e sarà realizzato secondo il cronoprogramma: 2.000 euro nell'anno 2015; 5.000 euro nell'anno 2016 e 3.000 euro nell'anno 2017.

Seguono le registrazioni.

Anno 2015: in Entrata 10.000 euro quale assunzione mutuo; nella Spesa 2.000 euro relative al primo SAL; 8.000 euro confluiranno nel Fondo Pluriennale Vincolato (realizzazione impianto);

Anno 2016: in Entrata 8.000 euro quale Fondo Pluriennale Vincolato; nella Spesa 5.000 euro relative al secondo SAL; 3.000 euro confluiranno nel Fondo Pluriennale Vincolato (realizzazione impianto);

Anno 2017: in Entrata 3.000 euro quale Fondo Pluriennale Vincolato; nella Spesa 3.000 euro relative al SAL finale.

1.4 Il riaccertamento straordinario dei residui

Il riaccertamento straordinario dei residui è il primo necessario passaggio dalla “vecchia contabilità” alla “nuova contabilità armonizzata”. E' un adempimento rivolto ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi (al 31 dicembre 2014) alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata.

Al termine della fase di riaccertamento straordinario non sono stati conservati residui cui non corrispondevano obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esigibili.

Per i residui attivi sono mantenute le entrate accertate esigibili entro il 31 dicembre, ma non incassate; per i residui passivi sono mantenute le spese impegnate, liquidate o liquidabili al 31 dicembre, ma non pagate.

La procedura di riaccertamento straordinario dei residui è (stata) così articolata:

- eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate.

La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, la natura della relativa fonte di copertura (finanziato da prestito, da entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, da trasferimento vincolato a specifica destinazione, da entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente, da entrate libere);

- eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2014, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze. La delibera di riaccertamento straordinario di tali residui indica, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione può divenire esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato della contabilità finanziaria;

- determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati, di cui alla seconda fase, se positivo. Al riguardo si ricorda che, nelle more del riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017 riguardanti il fondo pluriennale iscritto all'entrata dell'esercizio 2015 sono pari a zero;

- determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data e individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015.

Sono infine verificati con particolare attenzione, gli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio, determinati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi re imputati:

- 1) nel caso in cui i residui attivi reimputati ad un esercizio sono risultati di importo superiore alla differenza tra il fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e i residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si è verificata tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato;

2) nel caso in cui i residui passivi reimputati ad un esercizio sono risultati di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, si configura un disavanzo tecnico di importo corrispondente agli avanzi determinati negli esercizi successivi. In tal caso il disavanzo tecnico può:

- essere finanziato con le risorse dell'esercizio e la variazione di bilancio, diretta a individuare la copertura del disavanzo tecnico, viene approvata dal Consiglio;
- consentire l'approvazione del bilancio in disavanzo di competenza, in deroga al principio contabile generale del pareggio, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

Al comma 538, la legge di stabilità vigente, estende a 30 esercizi finanziari, rispetto agli attuali 10 esercizi, il periodo temporale massimo per ripianare l'eventuale disavanzo da riaccertamento straordinario.

Nelle more dell'emanazione del DPCM di definizione delle modalità e dei tempi di copertura dell'eventuale disavanzo, il comma 507 ha esteso – per gli enti coinvolti nella sperimentazione dal 2012 – la copertura dell'eventuale relativo disavanzo fino all'anno 2042 e per gli Enti Locali coinvolti nella sperimentazione dal 2014 fino all'anno 2043.

L'operazione di riaccertamento straordinario viene effettuata mediante un unico atto deliberativo di Giunta, soggetta al parere dell'organo di revisione economico-finanziario. Vengono allegati alla delibera i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, secondo gli schemi allegati al Decreto Legislativo 118 del 2011. L'atto è tempestivamente trasmesso al Consiglio. In caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli Enti Locali viene applicata la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'articolo 141 del decreto legislativo 18 agosto 2000, numero 267, ovvero lo scioglimento e sospensione del consiglio comunale.

Sarebbe opportuno che tutti i comuni valutassero l'opportunità di procedere al più presto, e comunque non oltre la data di approvazione del bilancio consuntivo del 2015, a porre nuovamente in essere, in misura adeguata, il riaccertamento straordinario dei residui con la corretta allocazione dei medesimi negli esercizi di effettiva scadenza dei sottostanti crediti e debiti, come deliberato dalla Sezione controllo della Corte dei conti, regione Liguria n. 2/2016.

1.5 Il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità è un fondo rischi OBBLIGATORIO, destinato ad evitare l'utilizzo di entrate di dubbia e difficile esazione.

Il fondo è una posta della spesa, non impegnabile e come tale accresce il risultato di amministrazione, vincolandone la parte corrispondente, destinato a coprire eventuali entrate ritenute totalmente inesigibili.

A tal fine viene stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

Per adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede:

- in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;

- in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione. In prima analisi, definite le entrate da prendere in considerazione, si calcola la media fra gli incassi (competenza + residui) e gli accertamenti degli ultimi 5 esercizi. Per le entrate che in precedenza sono state accertate per cassa è necessario effettuare il calcolo su dati extracontabili. Successivamente, nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

- per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (competenza più residui) e agli accertamenti del primo quadriennio (dei 5 precedenti) e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente e così via negli anni successivi;
- per le entrate di nuova istituzione, nel primo anno l'accantonamento viene calcolato con una stima prudenziale.

Il calcolo va eseguito per tutti gli anni del Pluriennale con le percentuali stabilite dalla legge.

Il FCDE va ricalcolato ad ogni riaccertamento dei residui e in occasione del rendiconto:

- se il fondo è inferiore all'importo considerato congruo, è incrementata la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo;
 - se il fondo risulta superiore, si procede allo "svincolo" della quota del risultato di amministrazione non necessaria.
 - se il risultato di amministrazione non presenta un importo sufficiente a comprendere il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, per tale quota si registra un disavanzo che deve essere applicato al bilancio di previsione in corso di gestione.
- Gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione (ad esempio attraverso la creazione di unità organizzative dedicate o l'avvio di procedure di riscossione più efficace) possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.

1.6 Il Fondo pluriennale vincolato (FPV)

La novità di maggior rilievo contenuta nel DPCM 28 dicembre 2011 e nei principi contabili allegati, è costituita senza dubbio dall'iscrizione in bilancio del fondo pluriennale vincolato. Il fondo è composto dalla differenza tra le risorse accertate in entrata e destinate al finanziamento di impegni giuridicamente perfezionati, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Il principio della competenza potenziata infatti prevede che il "fondo pluriennale vincolato" sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche locali, sia correnti sia di investimento, che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego.

La sua funzione principale è quindi quella di garantire la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso e rappresenta la soluzione contabile individuata per l'applicazione concreta del nuovo principio.

Ancora a titolo esemplificativo, si pensi al caso di un ente locale che ha effettuato nell'anno 2014 una spesa per la realizzazione di una scuola primaria per 4 milioni di euro e tale spesa è finanziata dall'accensione di un mutuo. Secondo la «vecchia contabilità» si iscrivevano tra le entrate 4 milioni di euro relative al mutuo e tra le spese 4 milioni di euro per la spesa relativa alla realizzazione dell'opera pubblica (scuola primaria).

Secondo l'attuale principio di competenza finanziaria potenziata, si registreranno, secondo il cronoprogramma, le obbligazioni esigibili per come in precedenza rappresentato.

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale, ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa (es. spese per il personale – premialità - o spese per incarichi a legali).

Il fondo risulta formalmente costituito solo a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano e, solo a seguito dell'accertamento delle entrate, la spesa può essere impegnata con imputazione all'esercizio di riferimento del bilancio annuale.

1.7 Il Piano dei conti integrato

Il piano integrato dei conti costituisce il fulcro operativo dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi. E' costituito dalle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico – patrimoniali.

Il piano dei conti finanziario arriva al quinto livello, rispetto al quale si effettuano le registrazioni gestionali. Il quinto livello consente il raccordo del piano dei conti finanziario con quello economico e patrimoniale. La codifica deve consentire di tracciare ogni atto gestionale e di movimentare il piano dei conti integrato.

E' uno strumento che, riconducendo ad uno schema classificatorio comune le operazioni realizzate da tutti gli enti che lo applicano, dovrebbe permettere di superare le difficoltà di comparazione dei dati di finanza pubblica. Al tal fine la rappresentazione del bilancio è stata vincolata ai livelli di articolazione del piano dei conti che garantisce la comparabilità spaziale e temporale tra i bilanci e assicura uniformità all'intero processo di gestione e rendicontazione dei vari enti.

La norma ha previsto, inoltre, un sistema in cui, muovendo dalla contabilità finanziaria, ogni operazione sia correlata ai diversi conti del piano integrato per alimentare anche la contabilità economica; il d.lgs. n.118/2011 infatti non obbliga ad adottare un sistema integrato in partita doppia.

Attraverso la rilevazione di ogni transazione elementare all'interno del piano finanziario, il sistema ne consente la progressiva registrazione nel conto economico e nello stato patrimoniale, fatte salve le voci peculiari dei rispettivi sistemi (es. scritture di rettifica e integrazione tipiche della contabilità economica ed assenti in finanziaria).

Inoltre si rilevano in contabilità finanziaria molte transazioni che, con il vecchio ordinamento non avendo rilievo finanziario, non venivano contabilizzate come, ad esempio, le permutate.

È vietato ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 196 del 31 dicembre 2009 di concerto con il decreto del presidente del consiglio dei ministri del 28 dicembre 2011:

- effettuare transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione;
- adottare il criterio della prevalenza;
- imputare in via provvisoria operazioni;
- assumere impegni sui fondi di riserva.

In conclusione il bilancio armonizzato implica una buona capacità di programmazione, comporta un costante e rigoroso controllo dell'attuazione delle entrate e delle spese e dei loro cronoprogrammi e si basa sull'accuratezza delle rilevazioni e delle registrazioni.

E' un bilancio fortemente partecipato e gestito da tutte le unità organizzative responsabili delle entrate e delle spese, che oltre ad impegnare ed accertare, provvedono ad individuare i conti del piano finanziario a cui imputare le transazioni elementari, ad ideare e monitorare i cronoprogrammi delle spese e delle entrate in base alle loro esigibilità, nonché a definire ed approvare variazioni di bilancio tra i "capitoli".

Alla luce di quanto esposto finora ed in seguito a tutte le novità e modifiche introdotte dal D.Lgs n. 118/2011, si mostra come la funzione di revisore diventa sempre più importante e di supporto per gli Enti Locali nella gestione della nuova contabilità armonizzata, richiedendo una presenza assidua presso l'ente di riferimento.

Ragionando in termini "armonizzati", l'organo di revisione rappresenta il "quinto livello" del piano dei conti per le funzioni di raccordo e di integrazione che svolge con gli organismi correlati dell'ente, al fine di favorire una corretta gestione finanziaria e contabile (da non trascurare la contabilità patrimoniale).

E tutto questo nonostante l'irragionevole norma che dispone l'importo annuo per il rimborso spese di vitto e alloggio, ove dovuto, non superiore al 50 per cento del compenso annuo (già abbastanza irrisorio) attribuito allo stesso, al netto degli oneri fiscali e contributivi.

2. La contabilità economico-patrimoniale

Stabilisce il comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 che *“le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”*.

La contabilità a base economico-patrimoniale non sostituisce la contabilità finanziaria. Quest'ultima, profondamente riformata dal D.Lgs. 118/2011, resta il sistema contabile principale e fondamentale degli enti locali per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. La riforma, invece, impone che la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale, costituisce un sistema di rilevazione contabile unico ed unitario attraverso il quale:

1. rilevare, nel corso del periodo amministrativo, in modo contestuale e simultaneo, le variazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che conseguono all'effettivo manifestarsi dei fatti di gestione esterna;
2. dare conto della situazione finanziaria, economica e patrimoniale al termine di ogni periodo amministrativo.

La contabilità economico-patrimoniale è puntualmente regolata dal “principio contabile applicato, allegato A/3 al D.Lgs. 118/2011, così come integrato e modificato dal D.Lgs. 126/2014.

Ciò premesso, lo scopo fondamentale di questo documento è fornire ai revisori degli enti locali la possibilità di comprendere le logiche di base e i meccanismi di funzionamento della contabilità economico-patrimoniale, senza alcuna pretesa di esaustività.

Il Titolo I del decreto legislativo 118/2011, relativo ai principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province autonome e gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali (esclusi gli enti sanitari), definisce la struttura degli strumenti contabili per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali dal punto di vista economico, patrimoniale e finanziario. I principi contabili generali sono elencati nell'Allegato 1 al Decreto; i principi contabili applicati, introdotti dal decreto legislativo 10 agosto 2014 n.126, riguardano la programmazione, la contabilità finanziaria, la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio consolidato. Il piano dei conti integrato è di per se stesso uno strumento strategico per il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, oltre che favorire un raccordo dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema dei conti nazionali.

Il legislatore ha previsto che il sistema di contabilità finanziaria adottato dalle Regioni, dagli enti locali (e da alcuni enti strumentali) sia affiancato da un sistema di contabilità economico-patrimoniale, mentre gli enti strumentali in regime di contabilità civilistica predispongono un budget economico e riclassificano i propri dati contabili secondo regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria.

Nel 2014 è stata attivata una fase di sperimentazione presso un campione di Regioni, Province, Comuni ed enti strumentali dislocati geograficamente.

Questo metodo di lavoro ha configurato un procedimento originale di consultazione dal basso – bottom up -consentendo la partecipazione diretta delle amministrazioni coinvolte nella definizione e nell'aggiustamento della riforma contabile.

In conclusione, alla luce dell'art. 2 del decreto legislativo 118/2011, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, in modo da formare il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- predisporre il conto economico per rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

2.1 Il Principio di competenza economica

Nell'Allegato 3 del decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 viene sancito che *"Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi."*

La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *"l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)"*.

I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio allorquando si rilevano le seguenti due condizioni:

- completamento della fase in cui l'amministrazione pubblica produce i beni o eroga i servizi;
- l'erogazione del bene o del servizio è già compiuta con il passaggio sostanziale (e non meramente formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

Ed ancora nel citato Allegato 3 si specifica che:

A) i proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate;

B) i trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento;

C) Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- □ per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- □ per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;
- □ per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
 - a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;
 - b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
 - c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;

-
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

Si vuole ancora sottolineare che con la normativa attuale viene potenziato il principio della competenza finanziaria, in quanto le norme emanate regolano puntualmente l'imputazione al singolo esercizio finanziario degli accertamenti e degli impegni contabili, pur permanendo l'obbligo di eseguire le scritture contabili quando sorgono le obbligazioni.

Si osserva altresì che il criterio di imputazione degli accertamenti e degli impegni è fondato sull'esigibilità dell'obbligazione giuridica sottostante: i crediti e i debiti sono imputati alle scritture contabili dell'esercizio in cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata viene a scadenza.

Grazie a tale modalità di registrazione, i residui attivi e passivi degli enti rappresentano i crediti e i debiti esigibili, mentre gli accertamenti e gli impegni imputati agli esercizi successivi rappresentano i crediti e i debiti dell'ente esigibili negli esercizi successivi.

In assenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata non sarà possibile accertare le entrate o impegnare le spese.

2.2 I componenti del conto economico

Nel medesimo Allegato 3 vengono classificati i componenti (positivi e negativi) del Conto Economico come seguito indicati, sulla base della loro valenza tecnico-economica.

Componenti economici positivi

1. Proventi da tributi

La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell'esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".

2. Proventi da fondi perequativi

La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.

3. Proventi da trasferimenti correnti

La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all'ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4. Quota annuale di contributi agli investimenti

Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'ente, destinati a investimenti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto, annualmente il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'ente, è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato. In tal modo, l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è "sterilizzato" annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contributi agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Più precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.

5. Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici

Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

6. Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a).

7. Variazione dei lavori in corso su ordinazione.

In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett. a) del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.

8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione. Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in

corso di ordinazione si rimanda al punto 6.1.1, lettera e) per le immobilizzazioni immateriali ed al punto 6.1.2, lettera e) per le immobilizzazioni materiali e all'appendice del presente documento.

9. Ricavi da gestione patrimoniale

La voce comprende i ricavi relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. Ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi. Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.

10. Altri ricavi e proventi diversi

Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. market to market positivo), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto. La quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria, costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei attivi e risconti passivi.

Componenti economici negativi

1. Acquisti di materie prime e/o beni di consumo

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi presenti in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

2. Prestazioni di servizi

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi. Anche per queste operazioni qualora soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria (al lordo di IVA) e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo.

3. Utilizzo di beni di terzi

I costi registrati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.

4. Trasferimenti correnti

Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.

5. Contributi agli investimenti

Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria.

6. Personale

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".

7. Quote di ammortamento dell'esercizio

Vanno incluse in questa voce tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. Trova allocazione in essa anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza.

L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. In tale di immobilizzazioni materiali, se il costo del terreno

include anche spese per la bonifica, tale costo complessivo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tale spese. Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente. Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo, il fondo di ammortamento dell'esercizio attuale e l'eventuale dismissione del bene. Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo. Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni.

2.3 La misurazione dei componenti del risultato economico

Nella contabilità finanziaria le rilevazioni sono eseguite, nel rispetto del principio della rilevazione unitaria dei fatti gestionali, adottando il criterio della misurazione monetaria dei componenti positivi (ricavi/proventi) e di quelli negativi (costi/oneri). Il momento di rilevazione dei ricavi/proventi deve avvenire nella fase di accertamento delle entrate, così come i costi/oneri sostenuti sono riscontrati nella fase della liquidazione delle spese; queste fasi generano l'imputazione all'esercizio di competenza. Si deroga a tale criterio, in particolare, quando si rilevano in corrispondenza dell'impegno di spesa i costi derivanti da trasferimenti e contributi (correnti, in conto capitale, investimenti).

Il principio di competenza economica, fissato nell'Allegato 1 del decreto legislativo 118/2011, deve essere necessariamente osservato per attuare una rilevazione ed una misurazione congrua e conforme alla realtà delle variazioni economico patrimoniali, affinché il sistema contabile economico-patrimoniale e quello finanziario si integrino al fine di perseguire l'unità economica del Paese.

Infatti per favorire l'osmosi tra contabilità economico-patrimoniale e contabilità finanziaria, il legislatore ha previsto (art.4 del decreto legislativo 23/6/2011 n.118) l'adozione del piano dei conti integrato, che consente l'implementazione di procedure automatiche nella redazione delle scritture contabili continuative.

La misurazione del risultato economico, oltre che basarsi su criteri contabili applicativi, non può prescindere dal riferimento ai principi indicati dalla normativa dell'art. 162 del T.U.EE.LL. (che deriva dall'art 4 del decreto legislativo 77/1995), che si ritiene opportuno riportare in questo testo:

1. Unità: il totale delle entrate finanzia, indistintamente, il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge;
2. Annualità: l'unità temporale della gestione è l'anno finanziario 01.01. __ - 31.12. __. Tale principio è strettamente collegato al concetto di competenza finanziaria secondo cui devono essere iscritte in bilancio solo le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare nell'anno cui si riferisce la gestione di bilancio;

-
3. Integrità: le entrate e le spese vanno iscritte in bilancio nel loro importo integrale, al lordo, senza alcuna detrazione o compensazione;
 4. Universalità-unicità: il bilancio deve comprendere tutte le entrate e tutte le spese al fine di fornire una visione completa della gestione finanziaria dell'esercizio;
 5. Veridicità: principio amministrativo universalmente valido. Spetta al responsabile economico-finanziario la verifica della veridicità delle previsioni, degli accertamenti, degli impegni e degli altri dati contenuti in bilancio e nel rendiconto della gestione. Tale principio è correlato all'attendibilità, alla specificazione ed alla chiarezza delle scritture contabili;
 6. Attendibilità: impone che gli stanziamenti di entrata e di spesa previsti in bilancio siano suffragati da idonee analisi retrospettive e prospettive allo scopo di individuare il trend o altri elementi interni ed esterni in grado di influenzare il livello degli stanziamenti. La verifica spetta al Responsabile economico-finanziario ed è in stretta correlazione con la veridicità e la compatibilità delle previsioni di bilancio;
 7. Pareggio: impone che il bilancio sia deliberato con la previsione complessiva di entrate pari alla previsione complessiva di spese;
 8. Situazione economica: la somma delle spese correnti e della quota capitale di ammortamento dei mutui non può superare la somma delle entrate afferenti ai primi tre titoli del bilancio. Infatti tali voci di spesa non possono avere altre forme di finanziamento salvo in alcuni casi eccezionali previsti per legge;
 9. Pubblicità: i contenuti significativi e caratteristici del bilancio devono essere resi noti ai cittadini e agli organismi di partecipazione.

Questo è un impianto contabile la cui organicità e sistematicità viene perfezionata con la previsione di ulteriori principi contabili introdotti dal nuovo ordinamento contabile e finanziario degli enti locali, che hanno una correlazione immediata e diretta con lo svolgimento della contabilità degli stessi enti:

1. Flessibilità: presenza in bilancio del fondo di riserva;
2. Coerenza delle previsioni di bilancio: presenza di nesso logico e, quindi, assenza di contraddizioni negli atti di programmazione e di rendicontazione;
3. Compatibilità: il responsabile economico-finanziario è preposto a tale verifica riguardante le previsioni di spesa formulate e da iscrivere in bilancio;
4. Specificazione: tutte le entrate e tutte le spese vanno raggruppate e distinte secondo le forme e le modalità indicate nel T.U.EE.LL. e nel D.P.R. n. 194/1996 (con il quale sono stati approvati i modelli e le voci di bilancio);
5. Trasparenza: principio universalmente valido;
6. Corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche: tale principio di ordine generale è connesso con il principio costituzionale di buon andamento e di imparzialità della P.A. (art. 97 Cost.);
7. Equivalenza dei servizi in conto terzi (ex partite di giro).

Per completare il quadro della normativa che ha innovato *ab imis* la struttura contabile e finanziaria di Regioni, Province autonome, enti locali, si vuole citare l'elaborazione dei postulati contenuti nell'Allegato 1 (decreto legislativo 10 agosto 2014 n.126) eseguita dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF):

- principio dell'annualità

-
- principio dell'unità
 - principio dell'universalità
 - principio dell'integrità
 - principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità
 - principio della significatività e rilevanza
 - principio della flessibilità
 - principio della congruità
 - principio della prudenza
 - principio della coerenza
 - principio della continuità e della costanza
 - principio della comparabilità e della verificabilità
 - principio della neutralità
 - principio della pubblicità
 - principio dell'equilibrio di bilancio
 - principio della competenza finanziaria
 - principio della competenza economica
 - principio della prevalenza della sostanza sulla forma

2.4 Elementi patrimoniali attivi e passivi

Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente. La valutazione e gli elementi patrimoniali attivi e passivi è effettuata nella prospettiva della continuità dell'attività dell'ente.

Elementi patrimoniale - Criteri di valutazione

Costi capitalizzati

Sono i costi d'impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, le immobilizzazioni in corso e acconti, le altre immobilizzazioni immateriali, le miglione e spese incrementative su beni di terzi, l'usufrutto su azioni, l'usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, gli oneri accessori su finanziamenti, i costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato.

Si iscrivono nello stato patrimoniale secondo le indicazioni del Principio OIC n. 24, al costo di acquisto o di produzione; il costo di acquisto include anche gli oneri accessori; il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili;

può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione ed i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.

La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e spese incrementative su beni di terzi) è quinquennale.

Diritti di brevetto industriale ed utilizzazione opere dell'ingegno

Si iscrivono sempre secondo le indicazioni del Principio OIC n. 24.

Devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermo restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al fair value dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'ufficio tecnico interno, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto esterno indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.

Avviamento

In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di apposita stima a cura dell'ufficio tecnico interno, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto esterno indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo. L'avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale, sempre secondo le indicazioni del Principio OIC n. 24.

Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee

Sono rappresentati al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori se sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

Il valore normale è determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale se acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione); nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

Immobilizzazioni materiali

Si contabilizzano al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzati in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto nel patrimonio, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in caso di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito, il valore normale, è determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'ufficio tecnico interno, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto esterno indipendente, come sopra spiegato.

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.).

Per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito, la valutazione avviene attraverso una relazione di stima a cura dell'ufficio tecnico dell'ente, salva la facoltà di ricorrere all'esperto esterno come sopra.

Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, la contabilizzazione avviene al prezzo di copertina.

Per Libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente, il costo di acquisto è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati in quanto sono considerati beni di consumo.

I Beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004, sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento.

I Libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.), vanno contabilizzati al costo di acquisto.

Tali beni devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni.

Immobilizzazioni in corso

Si contabilizzano al costo di produzione. Tale costo comprende: 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 quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono in ogni caso comprese le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

Per le immobilizzazioni finanziarie, costituite da partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc., la valutazione è effettuata al costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengono durevoli.

Per le Azioni, la valutazione è eseguita al costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile.

Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Le eventuali perdite sono imputate a conto economico.

Per le Partecipazioni non azionarie, la valutazione avviene come per le azioni.

Per i Titoli immobilizzati, la valutazione avviene al costo di acquisto da rettificare in presenza di diminuzioni di valore aventi natura durevole, ai sensi dell'art. 2426 del codice civile.

Per i crediti concessi dall'ente, la valutazione avviene al valore nominale, al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.

Per i derivati di ammortamento, la valutazione è eseguita al valore nominale delle risorse che l'ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato per estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo a carico dell'ente scaturente dalla sottoscrizione del contratto di derivato, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.

L'iscrizione delle rimanenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione), avviene al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne vengono meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione (art.2426, n. 9, codice civile).

I crediti di funzionamento sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.

Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge), sono iscritte al minore tra il costo di acquisto e il valore di realizzazione desumibile dal mercato. La configurazione di costo da utilizzare sarebbe quella del costo specifico. In caso di titoli fungibili si può fare ricorso a una delle metodologie di calcolo dei costi (LIFO, FIFO, costo medio ponderato) previste dal codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso a un esperto esterno.

Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi ed i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

2.5 Le scritture di assestamento

I saldi dei conti patrimoniali e dei conti economici così come determinati a seguito delle registrazioni di esercizio, non sono sempre rappresentativi del valore da esporre nello stato patrimoniale e nel conto economico secondo quanto richiesto dal principio di competenza economica, poiché quei saldi contabili non includono le modifiche di valore intervenute nel periodo amministrativo che non sono conseguenti a fatti di gestione esterna e che, quindi, non sono state rilevate finanziariamente durante il periodo amministrativo. Ciò, in linea di principio, può riguardare qualunque conto.

Le variazioni di valore possono essere negative o positive con conseguente determinazione di variazioni patrimoniali nette negative o positive, cioè di costi e di ricavi da imputare all'esercizio e da iscrivere nel conto economico con conseguenti riflessi patrimoniali (per averne contezza è sufficiente ricordare che Attività - Passività = Patrimonio Netto).

Quanto accennato comporta la necessità di redigere, con riferimento al 31 dicembre di ciascun anno, apposite scritture idonee ad adeguare il saldo dei conti al valore risultante da specifici procedimenti di stima che, di norma, dovrebbero provenire dall'inventario.

In pratica, la determinazione del patrimonio di funzionamento e del risultato economico dell'esercizio implica la registrazione delle cosiddette scritture di assestamento economico in applicazione del principio della competenza economica. Tradizionalmente, le scritture di assestamento economico si distinguono in: scritture di rettifica, integrazione e ammortamento.

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili, sulla base di idonea e completa documentazione.

Più dettagliatamente, in merito alle scritture di assestamento economico, anche se non rilevabili dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

Le scritture di assestamento economico possono riguardare anche i conti economici movimentati in contabilità economico-patrimoniale durante il periodo amministrativo.

Si ricorda che nel corso del periodo amministrativo si utilizzano i conti economici per memorizzare i costi e gli oneri annuali sostenuti e i ricavi e proventi annuali conseguiti. Giunti al termine del periodo amministrativo, occorre determinare il risultato economico confrontando i proventi/ricavi con i costi/oneri di competenza economica dell'esercizio.

In sostanza, preliminarmente, occorre chiedersi se i costi/oneri sostenuti e i ricavi/proventi conseguiti sono interamente di competenza economica dell'esercizio.

Una particolare attenzione merita la svalutazione dei crediti di funzionamento. Ciò perché in contabilità finanziaria esiste e si movimenta, con regole puntualmente definite nel pertinente principio contabile applicato, il fondo crediti di dubbia e difficile esazione mentre in contabilità economico-patrimoniale si utilizza il fondo svalutazione crediti. La presenza di due conti simili, ma con denominazioni diverse nel sistema contabile integrato, merita un approfondimento, ancorché rapido.

Nella contabilità economico-patrimoniale, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti si effettua nelle scritture di assestamento economico al fine di quantificare un costo di competenza economica dell'esercizio da collocare nel conto economico fra i componenti negativi della gestione e più precisamente fra gli "accantonamenti".

La somma da accantonare è pari all'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. La ragione per la quale si accantona è il rispetto del principio della prudenza oltre che quello della competenza economica.

Accantonare al fondo svalutazione crediti significa addossare all'esercizio in chiusura un costo (non pagato) per "perdite da inesigibilità già manifestatesi o presunte" a fronte di rischi di inesigibilità già concretizzatisi o ragionevolmente prevedibili. Ciò comporta, conseguentemente, che quando il rischio si concretizzerà non ci saranno conseguenze economiche (ovvero sul risultato economico e sul patrimonio netto) di quel periodo amministrativo se il fondo svalutazione crediti sarà capiente e potrà essere utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità sarà ritenuta definitiva. Naturalmente, se il fondo svalutazione crediti risultasse insufficiente, si determinerebbe - per la differenza - una perdita realizzata su crediti da imputare al conto economico. Le cause di inesigibilità, quindi, si riferiscono ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti. Nello Stato Patrimoniale i crediti sono iscritti al valore nominale e sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti che li riguarda. Il fondo deve essere quindi ripartito tra le tipologie di crediti iscritti nello stato patrimoniale.

Tale ripartizione non è necessariamente correlata alla ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia e difficile esazione accantonato nel risultato di amministrazione, in quanto:

- 1) i residui attivi possono essere di importo differente rispetto ai crediti iscritti nello stato patrimoniale;
- 2) il fondo svalutazione crediti può avere un importo maggiore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i Titoli da 1 a 4 delle Entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalla contabilità finanziaria nel corso dell'esercizio.

Pertanto, il valore dei due fondi in questione potrebbe essere diverso per almeno due motivi:

- 1) in contabilità economico-patrimoniale sono conservati i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria per i quali deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale un fondo pari al loro ammontare;
- 2) in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, sono imputati in contabilità finanziaria nel bilancio di anni successivi a quello cui lo stato patrimoniale si riferisce.

Conseguentemente, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere subito oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione crediti, in contabilità finanziaria tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

L'accantonamento al fondo svalutazione crediti in contabilità economico-patrimoniale può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo stesso pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Del fondo svalutazione crediti è necessario evidenziare anche le sue diverse componenti:

-
1. quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti;
 2. quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla contabilità finanziaria;
 3. quella relativa alla presenza, nello stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel conto del bilancio del medesimo esercizio.

Diversamente da quanto osservato riguardo al possibile disallineamento fra fondo svalutazione crediti e fondo crediti di dubbia e difficile esazione, gli accantonamenti a costi futuri ed a fondi rischi confluiti nel risultato di amministrazione finanziario come determinato in contabilità finanziaria, devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale. Le scritture relative all'accantonamento a questi fondi sono del tutto simili, fatta salva la denominazione dei conti, a quelle relative all'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

In conclusione, ciò che rileva osservare è che le scritture di assestamento economico compilate con riferimento al 31 dicembre di ogni anno non sono predisposte a seguito di fatti di gestione esterna finanziariamente rilevati dalla contabilità finanziaria. Di fatto, sono scritture che discendono da stime economiche, quantificate e tradotte in termini finanziari in via extra-contabile e poi registrate in contabilità economico-patrimoniale.

Dopo avere predisposto le scritture di assestamento economico, i valori esposti nei conti utilizzati in contabilità economico-patrimoniale non dovrebbero più subire altre modifiche.

Compilato un bilancio di verifica definitivo, il cui scopo è sempre quello di confermare l'uguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti, si deve procedere alle operazioni di riepilogo e di chiusura di tutti i conti utilizzati in contabilità economico-patrimoniale.

Si inizia con i conti economici epilogoando al conto "Conto Economico" prima i conti accesi ai costi e oneri, in altre parole ai componenti economici negativi, ormai certamente di competenza economica dell'esercizio, e poi quelli accesi a ricavi e proventi ovvero ai componenti economici positivi, ormai certamente di competenza economica dell'esercizio. Il saldo di tale scrittura costituisce, conseguentemente, il risultato economico dell'esercizio. Pertanto, se la somma dei saldi dei conti accesi a ricavi/proventi sarà superiore alla somma dei saldi dei conti accesi a costi/oneri l'ente locale ha conseguito un risultato economico positivo (avanzo economico), e dunque in altre parole il suo patrimonio netto ne risulterà accresciuto. Viceversa, l'ente locale avrà subito una perdita (disavanzo economico), il suo patrimonio netto risulterà diminuito. Date le regole di funzionamento dei conti di natura economica, per chiudere i conti economici accesi a costi/oneri occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione Avere e per chiudere i conti economici accesi a proventi/ricavi occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione Dare. A questo punto, occorre *chiudere* il conto "Conto Economico" e due sono le possibili alternative: avanzo o disavanzo economico.

Chiuso il "Conto Economico", si epilogoano i conti patrimoniali accesi ad elementi attivi al conto "Stato patrimoniale finale". Date le regole di funzionamento dei sopradetti conti, il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione Avere. Qualora si tratti di perdita (disavanzo economico), il relativo conto è chiuso nella sezione dove si trovano i conti patrimoniali accesi ad elementi attivi. In ultimo, si epilogoano i conti patrimoniali accesi ad elementi passivi e i conti accesi alle "parti ideali" del patrimonio netto allo stesso conto "Stato patrimoniale finale". Date le regole di funzionamento dei

sopradetti conti, il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione Dare. Qualora sia stato conseguito un avanzo economico, il conto relativo è chiuso nella sezione dove si trovano i conti patrimoniali accesi ad elementi passivi.

A questo punto, tutti i conti utilizzati in contabilità economico-patrimoniale sono chiusi e si può procedere alla redazione dello Stato Patrimoniale (SP) e del Conto Economico (CE) secondo i modelli previsti dal legislatore.

L'utilizzo rigoroso del piano dei conti integrato consentirà agevolmente di rappresentare nei documenti contabili di sintesi i valori patrimoniali ed economici.

I principali documenti di sintesi contabile che discendono naturalmente da una contabilità economico-patrimoniale sono lo Stato Patrimoniale ed il Conto Economico. Il primo informa sulla composizione quali-quantitativa del patrimonio di funzionamento, il secondo consente di confrontare il valore della ricchezza consumata con quello della ricchezza prodotta ed acquisita per effetto delle operazioni di gestione e, per differenza, determinare il risultato economico dell'esercizio, cioè la variazione in aumento o in diminuzione subita dal patrimonio netto dell'ente locale.

Il modello di SP è a sezioni contrapposte (Attivo e Passivo) e si ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema previsto nel codice civile. Nell'attuale normativa, rispetto allo schema di Conto del Patrimonio ex DPR 194/96, sono state apportate significative modifiche che rendono il documento più intelligibile e ricco di informazioni.

Le voci sono raggruppate in macroclassi (contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole), classi (numeri romani), voci (numeri arabi), sottovoci (numeri arabi in sotto elenco) ed articolazioni di sottovoci - "di cui" (lettere alfabetiche minuscole).

L' Attivo è costituito dai "beni ed i rapporti giuridici attivi" dell'ente locale e si articola nelle seguenti macroclassi:

A) Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione

B) Immobilizzazioni

C) Attivo Circolante

D) Ratei e Risconti

A titolo di esempio, si riporta di seguito la sub-classificazione prevista per la classe Immobilizzazioni Materiali:

I Beni demaniali

1.1 Terreni

1.2 Fabbricati

1.3 Infrastrutture

1.9 Altri beni demaniali

III 2 Altre immobilizzazioni materiali

2.1 Terreni

a. di cui in leasing finanziario

2.2 Fabbricati

a. di cui in leasing finanziario

2.3 Impianti e macchinari

a. di cui in leasing finanziario

2.4 Attrezzature industriali e commerciali

2.5 Mezzi di trasporto

2.6 Macchine per ufficio e hardware

2.7 Mobili e arredi

2.8 Infrastrutture

2.9 Diritti reali di godimento

2.99 Altri beni materiali

3 Immobilizzazioni in corso ed acconti

Totale immobilizzazioni materiali

La distinzione caratterizzante questa sezione dello SP è quella fra Immobilizzazioni e Attivo circolante. Analogamente a quanto si potrebbe osservare con riferimento al bilancio civilistico, essa non è ispirata esclusivamente al criterio finanziario del grado di liquidità, secondo cui le attività con durata di utilizzo o scadenza di realizzo superiori all'esercizio sono inserite fra le immobilizzazioni e quelle liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente. L'attenzione, nella classificazione dell'Attivo, è anche rivolta alla natura degli elementi che lo compongono. Di conseguenza, nel classificare le voci dell'Attivo di cui alle macroclassi B e C, la scelta fra l'inserimento nell'attivo circolante o in quello immobilizzato può fare piuttosto riferimento al criterio della destinazione durevole o non durevole del "bene", dettato dal legislatore civilistico: costituiscono immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nei processi di produzione e consumo, e sono parte dell'attivo circolante quelli che non presentano tale caratteristica. Le immobilizzazioni esprimono, quindi, l'esistenza di condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un periodo amministrativo. Esse sono costituite da "costi anticipati" comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del risultato economico di più periodi consecutivi. Pertanto, le immobilizzazioni sono tali non per le loro caratteristiche intrinseche, ma per la destinazione che è loro attribuita: quegli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscrivibili nella macroclasse B) Immobilizzazioni dello SP. Nell'ipotesi di cessazione della durevolezza della destinazione di un bene (ad esempio nel caso in cui l'ente locale abbia deliberato di alienare una partecipazione o un immobile), lo stesso va allocato nell'attivo circolante, con conseguenze sulla valutazione dello stesso e sul processo di ammortamento, che dovrebbe cessare.

Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali tra le immobilizzazioni è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi. Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'ente locale alla data della consegna e, rappresentati nello SP con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali (beni intangibili aventi utilità pluriennale), materiali (beni tangibili con utilità pluriennale) e finanziarie (investimenti durevoli nel capitale di rischio o di prestito di altri organismi socio-economici privati e pubblici). Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili ed indisponibili.

Si segnala, fra l'altro, la presenza nello schema di SP, di una voce relativa a Immobilizzazioni in corso ed Acconti (la componente acconti era assente nello schema del DPR 194/96). Gli acconti per la realizzazione di beni materiali accolgono, ad esempio, le somme dovute alle imprese alle quali è stato aggiudicato l'appalto di un'opera pubblica al momento in cui occorre liquidare la spesa relativa a uno stato di avanzamento lavori.

Si ricorda ancora che il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzo. Il costo delle immobilizzazioni è, infatti, ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al CE in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti individuati nel principio applicato.

I costi incrementativi del valore delle immobilizzazioni materiali (da non confondere con quelli riguardanti le manutenzioni ordinarie) devono essere capitalizzati direttamente nel conto dei beni di cui hanno aumentato l'utilità o la durata.

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.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al CE (ad esempio, costi sostenuti per riparazioni di guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazioni generiche, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Si ribadisce che tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "beni soggetti a tutela", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

In caso di investimenti di miglioramento effettuati su immobili di terzi che l'ente locale detiene in locazione, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto. Se le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le "Immobilizzazioni Materiali" nella specifica categoria di appartenenza.

Nell'ipotesi in cui l'ente locale faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati e si rinvia al principio applicato.

L'attivo circolante si articola in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide. Diversamente da quanto indicato nello schema ex DPR 194/96, è previsto che si dia separata indicazione degli importi dei crediti esigibili oltre l'esercizio successivo. Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono costituite da azioni e titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge.

Si osserva che il conto di tesoreria comprende il conto "Istituto tesoriere/cassiere", nel quale, nel rispetto delle regole della Tesoreria Unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal tesoriere, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate

nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo. È il tesoriere che gestisce i versamenti ed i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente). Nel principio applicato, ai fini dell'esposizione nello SP, "la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili. "Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economici, intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'ente".

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

Il passivo dello SP è composto dalle 5 macroclassi riportate nello schema seguente:

- A) Patrimonio Netto
- B) Fondi per rischi ed oneri
- C) Trattamento di fine rapporto
- D) Debiti
- E) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti

Le voci del passivo non sono classificate in base alla loro esigibilità. Si è privilegiata la natura degli elementi passivi. Il patrimonio netto dell'ente locale è costituito dalla differenza fra il valore delle attività e quello delle passività e rappresenta la ricchezza netta dell'ente, se positivo, o il deficit patrimoniale, se negativo. Rispetto allo schema ex 194/96 si nota che il patrimonio netto include - come è naturale - anche il risultato dell'esercizio, mentre non è più distinto in netto patrimoniale (differenza fra il saldo del valore dei beni patrimoniali ed i relativi debiti di finanziamento) e netto da beni demaniali (differenza fra l'ammontare dei beni demaniali ed i relativi debiti di finanziamento). Ciò è particolarmente rilevante ai fini della predisposizione del primo SP (si rinvia al principio applicato).

2.6 Casi pratici

Esempio n.1

Finanziamento per esecuzione pluriennale di lavori

- Apertura credito di € 1.000.000 in data 22 marzo 2014 per impianti sportivi, con utilizzo per SAL;
- registrazione atto di finanziamento (accertamento) in data 22 marzo 2014;
- utilizzo effettivo parziale del finanziamento entro il 31/12/2014 in base a crono programma.

Nota

Entro il 31.12.2014 il Comune non avrà la possibilità di incassare l'intero importo, ma solo quanto corrispondente all'effettivo utilizzo correlato al cronoprogramma di spesa (€ 200.000). I lavori si realizzeranno in 3 anni con l'ipotesi di: € 200.000 il primo anno; € 500.000 il secondo anno e € 300.000 il terzo anno.

Ne consegue che nel 2014 si accerta l'entrata per apertura di credito per 1.000.000, con imputazione sugli anni successivi; ed ancora nel 2014 si aggiudicano i lavori per 1.000.000, con imputazione sugli anni successivi in base cronoprogramma; quindi si avrà il seguente svolgimento contabile:

Esercizio 2014

Entrata	Importo	Spesa	Importo
apertura di credito quota esigibile	200.000	1° SAL avanz. lavori impianti sportivi	200.000

Esercizio 2015

Entrata	Importo	Spesa	Importo
apertura di credito quota esigibile	500.000	2° SAL avanz. lavori impianti sportivi	500.000

Esercizio 2016

Entrata	Importo	Spesa	Importo
apertura di credito quota esigibile	300.000	3° SAL avanz. lavori impianti sportivi	300.000

REGISTRAZIONE CONTABILE DEI MUTUI

L'entrata derivante dall'assunzione di mutui è accertata nel momento in cui ne è stipulato il contratto. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale si verificherà l'esigibilità della somma erogata dall'istituto bancario; tale condizione (di esigibilità) coincide con la disponibilità del finanziamento accordato (in genere all'atto della stipula del contratto).

Esempio n.2

Gestione trasferimenti regionali

- Evento finanziato dalla Regione per il periodo 2014-2015;
- importo del trasferimento regionale: € 500.000 con esigibilità e rendicontazione finale;
- erogazione del contributo regionale: giugno 2014.

L'accertamento verrà eseguito da parte dell'ente locale nell'anno 2014 per l'importo di € 500.000, ma l'imputazione ne verrà fatta all'anno 2015.

In correlazione con l'accertamento dell'entrata, il Comune nel 2014 provvederà ad aggiudicare la spesa di € 500.000, registrando l'impegno con imputazione al 2014 per € 300.000, al 2015 per € 200.000.

Qualora si dovessero sostenere spese per € 300.000 già nel 2014, l'ente dovrà provvedere a finanziarle con altre entrate sotto il profilo della sola esigibilità (senza, quindi, che si venga a configurare la duplicazione del finanziamento della spesa).

Questo caso può essere così rappresentato:

Esercizio 2014

Entrata	Importo	Spesa	Importo
Contributo regionale	zero	Acquisti inerenti	300.000
Entrate diverse esigibili	300.000		

Esercizio 2015

Entrata	Importo	Spesa	Importo
Contributo regionale	500.000	Acquisti inerenti	200.000
		Reintegro esigibilità	300.000

3. Il bilancio consolidato degli enti locali

In base all'articolo 151, comma 8 del Tuel, gli enti locali sono tenuti ad approvare **entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento il bilancio consolidato** con i propri organismi ed enti strumentali e con le società controllate e partecipate, secondo i principi di cui all'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011.

Per i Comuni non sperimentatori l'adozione del bilancio consolidato è prevista dal 2016 (con riferimento al 2015), ma può essere rinviata al 2017, con riferimento al 2016, previa deliberazione da parte dell'organo consiliare. Questo differimento può essere esteso di un ulteriore esercizio solo per gli enti locali con popolazione inferiore a 5mila abitanti, che possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017 (articolo 232 Tuel).

Attraverso il bilancio consolidato si fornisce la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, interne ed esterne.

L'analisi che ne scaturisce costituisce valido strumento di supporto per l'attuazione degli obiettivi stabiliti dall'ente e per indirizzare la programmazione strategica di medio-lungo periodo.

Il bilancio consolidato è costituito dal Conto Economico, dallo Stato Patrimoniale, dalla relazione sulla gestione consolidata, comprendente la nota integrativa e dalla relazione dell'organo di revisione.

Per arrivare, tuttavia, alla redazione ed approvazione del predetto documento contabile occorre iniziare il percorso sin dall'inizio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il percorso operativo per la redazione del bilancio consolidato parte dall'individuazione, da parte della giunta, del «gruppo amministrazione pubblica» (Gap), composto da tutti gli enti ed organismi strumentali, società controllate e partecipate, indipendentemente dalla loro veste giuridica.

Con il predetto provvedimento, inoltre, l'ente provvede a predisporre e ad approvare un secondo elenco relativo agli enti, organismi e società che verranno ricompresi nel Bilancio Consolidato annuale, nel quale possono non essere inseriti i soggetti di cui al primo elenco (Gap).

Questa fase di "scrematura" permette di escludere i soggetti irrilevanti, o per i quali sia oggettivamente impossibile il reperimento dei dati, e consente di individuare il perimetro di consolidamento in riferimento al quale elaborare il bilancio consolidato.

Tale provvedimento è di competenza della Giunta.

Quale passo immediatamente successivo, l'Ente dovrebbe poi provvedere a:

- comunicare ad enti e società la loro inclusione nell'area di consolidamento;
- trasmettere a ciascuno di essi l'elenco di tutti gli altri soggetti ricompresi nel consolidato;
- richiedere i bilanci, le informazioni sui rapporti infragruppo e ogni ulteriore documentazione necessaria per la redazione del consolidato, fissando loro un termine (non oltre il mese di maggio dell'anno $n+1$ rispetto all'anno n a cui si riferirà il bilancio consolidato) entro il quale adempiere alle richieste.

Quale ultimo passo occorre procedere al consolidamento delle poste di bilancio. A tal fine, occorre verificare l'omogeneità dei criteri valutativi adottati dai vari soggetti e operare le opportune elisioni delle operazioni infragruppo, nel rispetto delle metodologie di consolidamento (integrale o proporzionale) prescelte.

Si ricorda che alla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato, infine, deve essere allegata la relazione dell'organo di revisione, da rendere entro un termine non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

In appresso si forniscono all'organo di revisione degli strumenti operativi, ancorché non esaustivi, suscettibili di modifiche e/o integrazioni in relazione alle specifiche realtà dell'ente locale, iniziando, appunto da una Check List riguardante il Bilancio Consolidato.

3.1 La check list per l'Organo di revisione

Normativa di riferimento:

Art. 233-bis del D.Lgs. n. 267/2000; Artt. 1, 11, 11-bis, 11-ter, 11-quater; 11-quinquies del D.Lgs. n. 118/2011; Allegato n. 4/4 al D.Ls. n. 118/2011.

1) L'Ente capogruppo ha predisposto l'elenco delle "componenti" il gruppo "amministrazione pubblica" (G.A.P.)?

SI

NO, perché _____

2) Se alla domanda precedente si è risposto "SI", costituiscono "componenti" del G.A.P.:

- gli organismi strumentali

SI

NO, perché _____

La FATTISPECIE NON RICORRE

- gli enti strumentali controllati

SI

NO, perché _____

La FATTISPECIE NON RICORRE

- le società controllate

SI

NO, perché _____

La FATTISPECIE NON RICORRE

- le società partecipate

SI

NO, perché _____

La FATTISPECIE NON RICORRE

3) L'elenco delle "componenti" il G.A.P. è stato approvato dalla Giunta?

SI, l'elenco è stato approvato con deliberazione n. _____ del _____

NO, perché _____

4) L'Ente ha predisposto l'elenco degli enti, delle aziende e delle società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato?

SI

NO, perché _____

5) L'elenco delle "componenti" del G.A.P. compresi nel bilancio consolidato è stato approvato dalla Giunta?

SI, l'elenco è stato approvato con deliberazione n. ____ del ____

NO, perché _____

6) Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione?

SI

NO, perché _____

7) La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato?

SI

NO, perché _____

8) Subito dopo aver approvato in Giunta l'elenco degli enti, delle aziende e delle società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato, e prima dell'avvio della materiale redazione del bilancio consolidato, l'amministrazione pubblica capogruppo:

- ha comunicato agli enti, alle aziende e alle società che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio?

SI

NO, perché _____

- ha trasmesso a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato e l'eventuale aggiornamento?

SI

NO, perché _____

- ha impartito le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato?

SI

NO, perché _____

9) Gli enti, le aziende e le società componenti del G.A.P. compresi nel bilancio consolidato adottano tutti la contabilità finanziaria?

SI

NO

10) Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci è stata ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società?

SI

NO

11) I componenti del gruppo hanno trasmesso la documentazione necessaria al bilancio consolidato?

- il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche)

SI

NO

- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale

SI

NO

- il rendiconto consolidato dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale

SI

NO

12) E' stata verificata l'uniformità dei criteri di elaborazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare?

SI

NO

13) Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento?

SI

NO

14) Sono state eliminate le operazioni infragruppo?

SI

NO, il motivo è stato indicato nella nota integrativa al bilancio consolidato?

SI

NO

15) L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio?

SI

NO

16) Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo?

SI

NO

17) Quale metodo è stato utilizzato per aggregare i bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo?

metodo integrale

metodo proporzionale

18) Nel caso di applicazione del metodo integrale, nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo?

SI

NO

LA FATTISPECIE NON RICORRE

19) La relazione sulla gestione, allegata al bilancio consolidato, comprende la nota integrativa?

SI

NO

20) La nota integrativa indica tutti i dati previsti dal principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (All. n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011):

SI

NO

21) La delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'ente non ha enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente?

SI

NO

LA FATTISPECIE NON RICORRE

4. L'inventario

4.1 Patrimonio e inventario

Il Patrimonio, secondo una generale accezione, è costituito dal complesso dei rapporti attivi e passivi facenti capo ad un determinato soggetto o organismo.

Il Patrimonio degli Enti Locali non fa eccezione: in base al disposto dell'art. 230, comma 2, del D.Lgs. 267/2000 - TUEL (già art. 72, comma 2, del D.Lgs. 77/1995) – *“Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale”*.

La gestione patrimoniale dell'Ente locale è evidenziata dallo Stato Patrimoniale il quale, ai sensi del primo comma dell'art. 230 del TUEL, *“rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati alla contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni”*.

Il Patrimonio dell'Ente Locale quindi, al pari delle aziende private, è l'insieme dei beni, quali immobili, mobili, attrezzature, denaro, crediti, che vengono utilizzati, consumati e trasformati, per l'erogazione dei servizi e per il soddisfacimento dei bisogni della collettività; tuttavia, nel considerare il patrimonio, si deve tener conto anche degli impegni assunti verso terzi, quali debiti, mutui, prestiti obbligazionari, poiché lo stesso patrimonio può risultarne gravato.

Il procedimento d'inventariazione è un'operazione complessa ed indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato. L'inventariazione mette in evidenza valori determinati in via extra-contabile. La predisposizione dell'inventario iniziale e il successivo aggiornamento sono operazioni imprescindibili per l'ordinata tenuta della Contabilità Economico-Patrimoniale. Lo stesso art. 230 del TUEL, al comma 7, dispone: *“Gli enti locali provvedono annualmente all'aggiornamento degli inventari”*.

Il mancato costante aggiornamento degli inventari rende lo SP e il CE non attendibili e ne altera la portata informativa.

Inoltre, il processo di armonizzazione contabile in atto presso la Pubblica Amministrazione (D.Lgs. 118/2011) impone a tutti gli Enti, interessati da questo rinnovamento, di avere una corretta gestione della contabilità economico-patrimoniale.

Nel tempo, nelle fasi di gestione e pianificazione degli Enti, le attività di redazione dell'inventario hanno avuto sempre un ruolo secondario, ma con l'avvio dell'armonizzazione, gli Enti Pubblici Locali sono chiamati ed obbligati, tra i molteplici altri adempimenti, ad avere necessariamente un *“Inventario aggiornato e coerente con la contabilità dell'Ente”* ed a codificare le varie voci dell'Inventario al Piano dei Conti Integrato (Allegato 6 al D.Lgs. 118/11), dai quali discendono e si integrano con il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale.

Tutti gli enti, al fine di avere una contabilità armonizzata, devono procedere ad effettuare le seguenti attività:

- Aggiornare l'inventario e/o effettuare una revisione straordinaria di esso al fine di avere una cognizione reale del patrimonio e del relativo valore (voce per voce);

-
- Riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniali attraverso le rilevazioni extracontabili, la Contabilità Finanziaria (Mastro Impegni-Mastro Accertamenti), Conto del Bilancio – Conto Economico – Stato Patrimoniale;
 - Applicare i criteri di valutazione previsti dall'allegato n.4/3 al D.Lgs. 118/2011 alle voci dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale riclassificato.

In conclusione, per poter applicare una corretta gestione economico- patrimoniale, bisogna dotarsi di un inventario effettivamente descrittivo dei cespiti posseduti, dettagliato nei contenuti ed aggiornato al reale valore dei beni, valore che sarà riconsiderato in base ai nuovi coefficienti di ammortamento previsti dai principi contabili.

4.2 Tipologia dei beni da inventariare

I beni pubblici, secondo il codice civile, si possono distinguere in:

Beni demaniali (art. 822 e 824 Codice civile): hanno nella loro natura la destinazione all'uso pubblico, inoltre essendo *res extra commercium* mancano di un valore di mercato. I beni demaniali si dividono in beni del demanio necessario (il lido del mare, la spiaggia, le rade ed i porti, i torrenti, i laghi, e le altre acque definite pubbliche dalle leggi in materia; le opere destinate alla difesa nazionale) e beni del demanio legale o accidentale (strade, autostrade, strade ferrate, aerodromi, acquedotti, immobili riconosciuti di interesse storico, archeologico ed artistico a norma delle leggi in materia; raccolte dei musei, pinacoteche, archivi, biblioteche ed altri beni assoggettati dalla legge al regime proprio del demanio pubblico). Tutti i componenti della collettività sono ammessi al loro godimento.

Beni patrimoniali (art. 826 C.C.): sono soggetti alle norme dettate a tutela della proprietà, pur restando soggetti al regime giuridico degli enti pubblici. Potendo essere oggetto di scambio hanno un valore di mercato. I beni patrimoniali (immobili e mobili) si dividono in beni del patrimonio indisponibile (es. gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi e gli altri beni destinati a un pubblico servizio) e beni del patrimonio disponibile (tutti i beni di proprietà degli enti locali non destinati a uffici pubblici od a servizio pubblico sono soggetti al regime giuridico di diritto privato, salvo particolari aspetti). Un bene patrimoniale può perdere la propria indisponibilità qualora ne venga mutata la destinazione nei modi previsti dalla legge che lo riguarda (es. nel caso un comune voglia procedere all'alienazione di un plesso scolastico ospitante bambini, è necessario che il consiglio comunale deliberi la modifica nella destinazione d'uso dello stabile).

4.3 Le fasi di inventariazione

L'inventariazione dei beni costituenti il patrimonio dell'ente avviene attraverso operazioni di ricerca, interpretazione, rilevazione, classificazione, descrizione e valutazione degli stessi.

Ricognizione

- ricerca dei beni di proprietà dell'ente locale
- ricerca dei documenti comprovanti la proprietà

Classificazione

- classi (es. edifici, automezzi, ...)
- categorie (es. demanio necessario, ...)
- sottocategorie (es. ulteriore dettaglio informativo)

Descrizione

- dati identificativi la quantità, la qualità e la qualifica degli elementi patrimoniali
- valutazione (valorizzazione del bene tenendo conto della normativa di riferimento. La corretta attribuzione del valore inventariale del bene garantisce la significatività del conto del patrimonio).

4.4 Le varie tipologie di inventario

Esistono diverse tipologie di inventari dei beni pubblici e in particolare:

- Inventario dei beni immobili di uso pubblico per natura: si tratta dello stato descrittivo senza valutazione dei beni facenti parte del demanio dell'ente. Il nuovo ordinamento contiene anche la valutazione economica. Comprende le strade e le piazze, le chiese, gli edifici monumentali, i giardini pubblici, gli acquedotti, le fontane, i laghi artificiali, i cimiteri, i mercati, i diritti demaniali su beni altrui e ciò che risulta assoggettato al regime pubblicistico tipico dei beni demaniali;
- Inventario dei beni immobili di uso pubblico per destinazione: si tratta di beni utilizzati con vincolo di destinazione per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e quindi nell'esercizio di una pubblica attività. L'inventario comprende tutti i beni immobili facenti parte del patrimonio indisponibile, quali gli edifici destinati a sede di uffici, quelli utilizzati nella gestione di servizi pubblici, gli edifici scolastici, i teatri, i musei e tutti gli altri con analoghe caratteristiche e finalizzazione. Sarà curata la descrizione e rappresentazione di ogni bene con indicazione della natura, denominazione, ubicazione, descrizione e titolo oltre al regime giuridico «piena proprietà, usufrutto, uso, altro diritto reale di godimento», alle eventuali concessioni in uso speciale, alle rendite, agli oneri, al valore originario del bene, alle successive variazioni e al valore attuale;
- Inventario dei beni immobili patrimoniali disponibili: è lo stato descrittivo e valutativo di tutti i beni immobili non soggetti al regime del demanio e non ricompresi negli elementi del patrimonio indisponibile. Si tratta di terreni e fondi rustici, di immobili urbani, di altri beni immobili non destinati a servizi di pubblica utilità in modo diretto. Anche per questi beni si indicherà il regime giuridico, le rendite, le spese di gestione e di manutenzione ordinaria, il valore originario e il valore attuale;
- Inventario dei beni mobili di uso pubblico: assume la principale caratteristica di beni mobili oggetto di inventario di consegna nei confronti del soggetto individuato quale «consegnatario responsabile». I beni soggetti ad inventariazione sono indisponibili e appartengono a queste categorie: mobilio, armamento, libri, statue, busti, quadri, macchine speciali ed altre individuate dall'ente nella sua autonoma capacità di auto-organizzazione. Per ciascun bene è indicato il prezzo di acquisto ed il valore attuale che tiene conto dell'usura e dello stato generale di conservazione del bene. Sarà indicato anche il verbale di consegna che individua il soggetto responsabile della conservazione e corretta gestione del bene;
- Inventario dei beni mobili patrimoniali: si riferisce a tutti i beni mobili del patrimonio disponibile, compresi i valori mobiliari quali azioni e obbligazioni;
- Inventario dei crediti: si riferisce ai crediti, mutui attivi, prestiti, censi, canoni attivi e altre prestazioni attive. Occorre chiarire che si tratta di valori attivi del patrimonio permanente e quindi l'inventario non si riferisce ai residui attivi provenienti dalla gestione del conto del bilancio «elementi del patrimonio finanziario». Le poste iscritte nell'inventario dei crediti movimentano il bilancio finanziario (annuale) con singole e separate variazioni che determinano accertamenti di

competenza e in caso di mancata riscossione, l'iscrizione nei residui attivi del patrimonio finanziario: in questo modo si ha il transito dal patrimonio permanente al patrimonio finanziario, ma in relazione ad una specifica variazione annuale di competenza proveniente da credito iscritto nel fondo patrimoniale (permanente). L'inventario specifica il soggetto debitore, la natura e il titolo del credito, l'ammontare originario, le garanzie e l'interesse, la scadenza finale o le singole scadenze periodiche o annuali;

- Inventario dei debiti e di altre passività: comprende i mutui passivi, prestiti, canoni, censi e altre prestazioni passive. Individua il creditore, la natura del debito, le garanzie prestate, l'ammontare originario, il residuo debito, la scadenza finale di ciascuna rata periodica o annuale. Valgono per i debiti le stesse osservazioni fatte per i crediti e pertanto l'inventario non si riferisce ai residui passivi provenienti dalla gestione di bilancio (patrimonio finanziario);
- Inventario di tutti i titoli e atti che si riferiscono al patrimonio e alla sua amministrazione: titoli, altri atti pubblici e privati che si riferiscono allo stato patrimoniale sia attivo, sia passivo. Comporta una corretta gestione dei fascicoli relativi agli elementi patrimoniali;
- Inventario delle cose di terzi avute in deposito ed oggetti ritrovati: contiene l'elenco delle cose di terzi avute in deposito e gli oggetti ritrovati, atti e titoli appartenenti ai cosiddetti conti d'ordine dello stato del patrimonio (es. polizze fideiussorie, delegazioni di pagamento);
- Riepilogo generale degli inventari: riporta in forma sintetica e riassuntiva le rilevazioni dei singoli inventari parziali ed analitici.

Anche se tale riepilogo dovrebbe condurre alla determinazione del patrimonio netto, conviene precisare che vi è differenza tra inventari e stato patrimoniale finale di esercizio. È perciò essenziale che si conduca un'analisi dei raccordi tra inventari e stato del patrimonio per porre in evidenza le corrispondenze e le diversità nelle impostazioni quantitative (valutazioni) e nelle rettifiche di valore che tengono conto delle diverse finalizzazioni delle due operazioni, di inventariazione e di formulazione della struttura dello stato del patrimonio, il cui scopo principale è quello di pervenire alla determinazione del «Netto Patrimoniale».

4.5 Inventari del Patrimonio Immobiliare e Mobiliare

Al fine di determinare in maniera rigorosa il Patrimonio dell'Ente Locale sono propedeutiche e necessarie alcune operazioni finalizzate alla redazione:

- a. Inventario del patrimonio immobiliare;
- b. Inventario del patrimonio mobiliare.

a) Inventario del Patrimonio Immobiliare -Operazioni:

1. Reperimento Documentazione
2. Descrizione
3. Classificazione
4. Valutazione

Reperimento documentazione

Tale fase consiste nella raccolta dei dati necessari per la stesura del piano di lavoro dell'inventario dei beni immobili.

Gli elementi saranno desunti dallo studio dalla documentazione messa a disposizione dall'Amministrazione; tale attività è propedeutica per la successiva ricognizione sul territorio. I dati e gli elementi così raccolti permetteranno l'identificazione e la successiva valutazione dei fabbricati, dei terreni e di quant'altro di proprietà dell'Ente.

Descrizione

L'elaborazione dei dati raccolti di cui al precedente punto dà luogo ad un elenco completo dei dati quantitativi, qualitativi e qualificativi di ogni bene immobile. Si individua:

- denominazione dell'immobile
- ubicazione
- stato di conservazione
- estremi catastali
- titoli, atti ed eventuale altra documentazione d'ogni immobile messa a disposizione dall'Ente.

Classificazione

L'operazione è volta a classificare i beni immobili per tipologie raggruppandoli secondo il sistema di classificazione stabilito dal D.Lgs. 118/2011.

Valutazione

E' la fase d'attribuzione del valore monetario ai singoli cespiti costituenti il patrimonio immobiliare dell'Ente.

In base all'allegato 4/3 del D.Lgs. 118/2011, che modifica l'art. 230 del TUEL, le immobilizzazioni materiali sono iscritte nello Stato Patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali spese notarili, tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc), al netto delle quote di ammortamento.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

La ricognizione degli immobili, quindi, deve essere effettuata in maniera analitica e minuziosa. A tal uopo si compileranno delle schede per gli immobili e precisamente:

- A. Scheda Fabbricati
- B. Scheda Terreni Agricoli e strade comunali
- C. Scheda Aree Edificabili
- D. Sezione Giuridica (uguale per tutte le schede)

In ogni singola scheda del tipo A), B) e C) saranno riportati, in linea di massima, il comune di collocazione, il numero di scheda e di inventario, la foto dell'immobile o aerofotogrammetria, i dati generali (ubicazione, tipologia, ecc.), i dati catastali (foglio, particella, ecc.), i dati descrittivi dell'immobile (superficie coperta o scoperta per i fabbricati, natura e colture in atto per terreni e AF, ecc.), i dati economici (superficie, valore unitario, valore complessivo).

Nelle scheda tipo D) saranno riportati gli estremi dell'atto di provenienza del bene o titolo di possesso, i dati di iscrizione nel registro patrimoniale degli EE.LL., i canoni percepiti o pagati a terzi.

b) Inventario del Patrimonio Mobiliare - Operazioni:

1. Reperimento documentazione

-
2. Rilevazione ed Etichettatura
 3. Caricamento e Classificazione
 4. Valutazione del Patrimonio

Reperimento Documentazione

Tale fase consiste nella raccolta dei dati necessari per identificare i plessi dove operare la rilevazione dei beni mobili e la successiva valutazione degli stessi.

Rilevazione ed Etichettatura

E' la fase d'identificazione dei beni costituenti il Patrimonio mobiliare dell'Ente. I beni sono identificati mediante: Ubicazione, Descrizione sintetica, Attribuzione di un numero progressivo coincidente con l'etichetta che è applicata sul bene e la contestuale rilevazione di codici di inventario, attribuzione dello stato di conservazione in cui si trova il bene al momento della rilevazione.

Caricamento e Classificazione

In questa fase avviene il caricamento in archivi elettronici di tutti i dati identificativi dei beni costituenti il Patrimonio mobiliare dell'Ente. La fase di caricamento permetterà di:

- Classificare i beni per tipologia
- Raggruppare per categorie omogenee tutti i beni mobili o per ubicazione
- Assegnare:
 - Centro di costo e/o Funzione/Servizio;
 - Consegnatari.

Valutazione del patrimonio

La valutazione del patrimonio mobiliare dell'Ente avviene normalmente al costo di acquisizione. Per i beni ricevuti a titolo gratuito il valore viene determinato da apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente. La stima non è necessaria per i beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale può essere desunto da pubblicazioni specializzate (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Anche per i beni mobili si compilerà la scheda degli inventari dei beni mobili, che deve contenere:

- Codice d'inventario
- Classe/categoria/sottocategoria
- Descrizione del bene
- Caratteristiche tecniche e dimensionali
- Collocazione
- Consegnatario
- Valutazione inventariale
- Stato di conservazione
- Titolo di acquisizione
- Matricola

In ogni ente pubblico esiste il consegnatario responsabile dei beni mobili inventariati.

Il consegnatario deve possedere una ricapitolazione distinta per categoria di materie ed è responsabile personalmente dei beni ricevuti in custodia fino al regolare scarico. Il consegnatario può affidare i beni (o una parte di essi) a sub consegnatari. I beni mobili in ambienti comuni sono affidati all'economo, al provveditore o ad altro agente.

L'attività del consegnatario viene rappresentata nel conto giudiziale accompagnato dai seguenti documenti:

- provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione;
- lista per tipologie di beni;
- copia degli inventari tenuti dagli agenti contabili;
- documentazione giustificativa della gestione;
- verbali di passaggio di gestione;
- verifiche e scarichi amministrativi;
- eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei Conti.

Si può concludere, quindi, affermando che il processo di inventariazione, alla luce della nuova contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, è operazione fondamentale per rendere attendibili e realistici lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico.

5. Beni immobili: reliquati e i relitti

Una riflessione sulla valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico non può che essere parte integrante dell'idea di città e di territorio che è stata condivisa.

Idea di città e di territorio, valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico sono un *unicum* concettuale. E dunque una coerente idea di città si fonderà anche su un'attenta valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico e viceversa una buona azione di valorizzazione è certamente parte di una coerente idea di città.

In effetti, ormai da molti anni, il patrimonio immobiliare pubblico è al centro dell'attenzione del mondo politico, delle istituzioni, degli operatori e dei cittadini. E' vasto ed eterogeneo e, soprattutto, è nella disponibilità di una pluralità di soggetti pubblici: amministrazioni centrali, territoriali e soggetti collegati alle medesime.

La rigenerazione del patrimonio immobiliare utilizzato dalla PA è un tema molto rilevante, che coinvolge aspetti di intervento edilizio e urbanistico, ma riguarda anche la localizzazione dei servizi all'interno della città e la stretta connessione con le tematiche dell'accessibilità, della mobilità e del trasporto pubblico locale e, infine, il potenziale effetto di riqualificazione del contesto urbano derivante dalla realizzazione di spazi e servizi pubblici.

In questo obiettivo di recupero, rigenerazione, valorizzazione dei beni immobili pubblici, di grande rilievo è il tema della gestione dei reliquati, i quali risultano sempre più spesso oggetto di procedure di alienazione, a fronte di un passato, invece, caratterizzato da incuria ed abbandono.

La cosiddetta "sdemanializzazione" ha l'obiettivo di restituire a tali piccoli appezzamenti una propria valorizzazione (pubblica o privata) con un ritorno per lo più redditizio per l'amministrazione alienante.

In sintesi, le amministrazioni locali sono chiamate a dare puntuali risposte ai soggetti interessati all'acquisizione di aree di proprietà e nel contempo a fornire adeguati indirizzi agli uffici riguardo le modalità di risposta sulle istanze presentate.

In particolare nei Comuni non tutte le aree di proprietà possono essere alienate e comunque il passaggio fondamentale è che vi sia una seria politica di programmazione delle alienazioni. Anche i reliquati ed i relitti stradali possono essere alienati, ma, nel prendere atto delle peculiari caratteristiche, occorre previamente verificarne l'appartenenza al patrimonio dell'ente.

5.1 Definizione di reliquato

Sono definiti RELIQUATI tutte le aree demaniali all'interno del territorio comunale che per la loro conformazione presentano una o più delle seguenti caratteristiche:

- di modeste dimensioni, collocazione e morfologia, non assolate a funzione di pubblica utilità e/o di utilizzo pubblico;
- abbiano perso la funzione originaria che ne aveva determinato la formazione;
- non siano produttive di utile economico e comportano oneri fiscali e/o costi di manutenzione;
- risultino abbandonati e non mantenuti.

Nella più ampia categoria di reliquato, ampiamente presenti nel patrimonio comunale è il relitto stradale. In tale sottocategoria rientra qualsiasi tratto di strada o di porzione di superficie stradale o pertinenziale che, a seguito di esecuzione di lavori, modifica, rettifica, ampliamento, ammodernamento, di variante o della realizzazione di altro tracciato, non risulti più in esercizio e non costituisca pertinenza di esercizio né pertinenza di strada comunale e/o

provinciale e/o che non sia ritenuto utilizzabile per futuri interventi sulla strada medesima, a parere del Dirigente del Settore che cura la manutenzione e la gestione della strada.

A titolo esemplificativo, previa effettuazione di sopralluogo, i tecnici comunali incaricati della manutenzione e gestione della strada (provinciale) interessata dovrà redigere apposita relazione, valutando lo stato di utilizzazione per "uso pubblico" della strada con riferimento alla:

- circolazione degli autoveicoli;
- circolazione degli automezzi agricoli e animali;
- circolazione pedonale;
- circolazione ciclistica.

Più in particolare, è possibile affermare che i reliquati fanno parte del patrimonio Comunale disponibile in quanto beni immobili che non sono classificati come beni demaniali, né sono beni patrimoniali indisponibili non essendo destinati ad assolvere un pubblico servizio, né destinati ai fini istituzionali del Comune e, pertanto, posseduti dallo stesso in regime di diritto privato.

I beni del patrimonio disponibile hanno un valore strumentale prevalentemente economico e vanno rivisti per la loro capacità di produrre reddito utile all'amministrazione per il raggiungimento dei propri fini.

La facoltà di un utilizzo che comporti la rinuncia anche parziale al reddito che possono produrre, deve essere previsto da specifiche disposizioni regolamentari e/o adeguatamente motivata da fini riconducibili ai compiti istituzionali del Comune. Tali beni mancano di una destinazione attuale al pubblico servizio, sia perché non idonei ad assolverlo sia perché, pur possedendo tale idoneità, sono dismessi dal servizio pubblico.

I beni immobili appartenenti al patrimonio disponibile del Comune qualunque sia la loro provenienza, sono alienabili ai sensi dell'art. 12, comma 2, della Legge n. 127/97 e successive modificazioni e integrazioni, fermi restando i principi generali dell'ordinamento giuridico contabile.

Pertanto, i reliquati, rispettando le caratteristiche dei beni patrimoniali disponibili, devono essere sottoposti periodicamente ad una valutazione circa la convenienza della loro alienazione ovvero alla possibilità di ricavarne uno sfruttamento profittevole.

5.2 Programmazione delle alienazioni

In molti comuni italiani, nell'ottica di una efficiente gestione dei reliquati, la relazione previsionale e programmatica, di cui all'art.170, D.Lgs. 18 agosto 2000 n°267, allegata al bilancio annuale di previsione, oggi sostituita dal D.U.P., prevede l'inserimento, per ogni anno di riferimento, di un programma di alienazione dei relitti stradali.

La scelta di redigere tale programma in sede di bilancio previsionale appare fortemente consigliabile, poiché si concretizza, in tal modo, un programma di alienazione oculato ed efficace.

Nel programma è opportuno inserire innanzitutto la stima di massima di ciascun relitto stradale da mettere in vendita e le relative modalità. L'organo esecutivo, dopo l'approvazione del bilancio di previsione, affida, con il piano esecutivo di gestione, l'obiettivo del completamento del programma di alienazione, per quell'anno di riferimento, al Dirigente del Settore Gestione Patrimoniale il quale ha il compito di esaurire le procedure previste.

Il tecnico incaricato dovrà allora scendere nel dettaglio della vendita di ciascun relitto e procedere preliminarmente con la descrizione dello stato attuale dei relitti in relazione a:

- stato del fondo stradale (terra battuta, ghiaio, bitumato, ecc.);
- esistenza di infrastrutture (case cantoniere, muri di cinta, recinzione, ecc.);
- stato di manutenzione alla utilizzazione di uso pubblico;
- possibilità di percorsi nuovi o alternativi della strada di cui si chiede la declassificazione ed alienazione;
- esistenza di servitù (acquedotto, elettrodotto, passaggio, ecc.).

Nel quadro ricognitivo dell'immobile da alienare sarebbe opportuno ricomprendere anche gli elementi che ne regolano la sua utilizzazione o destinazione futura.

5.3 Censimento

Allo scopo di monitorare l'esatta consistenza di tutti i relitti stradali esistenti, per come definiti precedentemente, i settori che curano la manutenzione e gestione delle strade provvederanno a predisporre il censimento dei relitti stradali, indicandone la consistenza superficiale, l'ubicazione, lo stato di manutenzione e le caratteristiche, nonché la stima puntuale degli stessi.

L'immobile da alienare sarà esattamente individuato nella sua effettiva consistenza, corredato delle relative pertinenze (art. 817 codice civile), di eventuali diritti e servitù sullo stesso gravanti.

A tal fine sarà necessario indicare almeno i seguenti dati:

- partita catastale
- foglio
- particella
- categoria catastale
- classe
- consistenza
- superficie
- classificazione
- confini
- numero atto di acquisto, data, repertorio ed estremi della registrazione
- trascrizione, (numero della registrazione) e data
- ufficiale rogante

Gli ultimi tre punti naturalmente non saranno presi in considerazione per i beni appartenenti a titolo originario al demanio o al patrimonio dell'ente indipendentemente da un fatto giuridico acquisitivo.

A seguito del censimento generale, i Settori che curano la manutenzione e gestione delle strade provinciali provvederanno a censire, con cadenza annuale, i relitti venutisi a creare a seguito della esecuzione di lavori di rettifica, modifica, variante e ammodernamento.

5.4 Dichiarazione di alienabilità

In seguito al censimento è opportuno valutare l'alienabilità dei beni. In linea di massima, saranno dichiarati alienabili i relitti stradali che non hanno più le caratteristiche e l'interesse di pubblica viabilità e consistenti in:

- a) quelli costituiti da aree di proprietà del demanio, già facenti parte della sede stradale, abbandonati in seguito alla costruzione di variante al tracciato stradale;
- b) quelli derivanti da tratti di strade provinciali dismessi a seguito della costruzione di varianti che non alterino i capisaldi del tracciato della strada e che non possono essere ceduti (perché non utilizzabili) ai comuni di appartenenza.

5.5 “Sdemanializzazione” dei relitti stradali

Prima di procedere alla adozione del provvedimento di alienazione, il relitto stradale, oggetto della richiesta, dovrà essere “sdemanializzato” e dunque trasferito nel patrimonio disponibile dell'Ente, ai sensi e per gli effetti degli artt. 824, 828 e 829 del Codice Civile approvato con R.D. 16 marzo 1942, n°262.

La sdemanializzazione sarà effettuata previa adozione di deliberazione dell'organo esecutivo (giunta comunale), con la quale viene manifestata la volontà di destinare la vendita del relitto stradale, con conseguente sottrazione del bene all'uso pubblico e passaggio dal demanio al patrimonio disponibile.

5.6 Declassificazione da strada provinciale a relitto stradale

Nel caso di alienazione di relitto stradale costituito da tratti di strada provinciale o superficie pertinenziale o porzione di strada dismessa, a seguito di realizzazione di variante, rettifiche e ammodernamenti, preliminarmente dovrà procedersi alla declassificazione degli immobili di che trattasi, da strada provinciale a relitto stradale, nel rispetto dei Regolamenti provinciali/comunali e della procedura di cui al D.P.R. 16 dicembre 1992, n° 495.

Il procedimento di alienazione del tratto di strada declassato e l'acquisizione del nuovo tratto di variante saranno formalizzati nel rispetto delle disposizioni recate dall'art. 4, D.P.R. 495/92, rubricato “Passaggi di proprietà fra enti proprietari delle strade”.

5.7 Stima dei beni

Nel programma di alienazione dei relitti stradali, il valore di massima di ogni singolo relitto viene determinato dal Settore che cura la manutenzione e gestione della strada da cui ha avuto origine il relitto.

Detto valore è puramente indicativo e non vincolante per l'Amministrazione.

Il valore del bene da porre a base dell'effettiva procedura di alienazione è quello risultante dalla perizia di stima redatta dal Settore competente che cura la gestione e manutenzione della strada in cui sorge il relitto, sulla base del valore di mercato attuale, principalmente in rapporto all'ubicazione, la consistenza, alla destinazione urbanistica, all'appetibilità commerciale, nonché ad ogni altro specifico elemento, rilevante ai fini estimativi.

La perizia di stima mantiene di norma una validità di mesi dodici dalla data di sottoscrizione.

5.8 Diritto di prelazione

Nel caso in cui l'Amministrazione intenda procedere alla vendita di un relitto, espletate le procedure di gara, dovrà darne comunicazione al conduttore o al soggetto che sul predetto relitto sia titolare di un diritto reale e/o di godimento. Nella comunicazione devono essere indicati il corrispettivo risultante dall'aggiudicazione da quantificare in denaro, le altre condizioni alle quali la compravendita dovrebbe essere conclusa e l'invito ad esercitare il diritto di prelazione entro un termine prefissato, offrendo condizioni uguali a quelle comunicategli.

5.9 Modalità di vendita

Alla vendita dei beni immobili, a secondo il grado di appetibilità del bene sul mercato, si procede mediante:

- a. asta pubblica;
- b. trattativa privata previa gara ufficiosa;
- c. trattativa privata diretta.

La procedura per la scelta del contraente è individuata in modo da garantire il rispetto dei principi di imparzialità, trasparenza, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa.

In via generale i relitti stradali vengono alienati con il sistema dell'asta pubblica. All'avvio del procedimento viene data idonea pubblicità, tenuto conto del potenziale interesse all'acquisto del bene.

Gli avvisi d'asta sono pubblicati secondo le norme vigenti nel rispetto del generale principio dell'evidenza pubblica, altresì applicabile al successivo incanto. L'alienazione si realizza secondo i principi della concorrenza e della parità di trattamento dei soggetti partecipanti alla gara.

La trattativa privata è gestita direttamente dal Responsabile del Procedimento, ed in tal caso spetterà al Dirigente del Settore la valutazione della correttezza della procedura e la approvazione della aggiudicazione.

L'amministrazione può procedere alla permuta del relitto stradale posto in vendita con beni appartenenti a privati purché derivi un vantaggio funzionale all'Ente. La permuta si perfeziona sulla base di una trattativa condotta dal Dirigente del Settore Gestione Patrimoniale, basata su una stima redatta dal Settore che cura la manutenzione e gestione della strada da cui deriva il relitto. Nel provvedimento che autorizza la permuta viene determinato da parte dell'Amministrazione l'uso e la destinazione pubblica del bene che si acquisisce con la permuta. Nell'eventualità che la trattativa si concluda con la previsione di un conguaglio a carico dell'Ente, l'Amministrazione, prima di decidere in via definitiva, valuta la convenienza dell'operazione rispetto ad altre soluzioni alternative. In conclusione, nel caso di richiesta di permuta, l'istruttoria dovrà verificare:

- che la permuta interessi beni con caratteristiche identicamente omogenee;
- che la superficie dei beni da permutare sia pressoché uguale o a favore dell'ente;
- che sussista l'interesse pubblico alla permuta.

5.10 Regolamento comunale per la disciplina dei reliquati e dei relitti stradali

E' opportuno che gli enti locali, i comuni in particolare, predispongano ed approvino un Regolamento che disciplini l'alienazione a terzi, ovvero la permuta con terzi di diritti reali sui reliquati insistenti sul proprio territorio, dandone anche una esatta definizione anche in termini di consistenza.

Sono molti i comuni che, nel regolamento, oltre alle caratteristiche peculiari fisiche, ne indicano la consistenza fino ad un massimo di mq 300 (... sono definiti reliquati tutte le aree fino a mq 300...).

Nel Regolamento, ancorché di contenuto minimo, dovrebbero essere previste la procedura per l'alienazione e le condizioni di stipulazione del contratto.

Nella parte terza del presente lavoro sono proposti dei regolamenti che possono essere facilmente proporzionati alla fattispecie dei reliquati e dei relitti stradali.

6. La check list per l'Organo di revisione

6.1 Questionario ai fini del rilascio del parere sull'inventario

1) E' stato redatto l'inventario?

SI. Estremi atto di approvazione _____

NO, perché _____

Note del revisore (segnalazione di grave irregolarità) _____

2) Le consistenze sono state correttamente inventariate?

SI

NO, perché _____

Note del revisore _____

3) Sono state riclassificate le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniali del DLgs n. 118/2011?

SI

NO, perché _____

Note del revisore _____

4) Sono stati applicati i criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato alla contabilità economico-patrimoniale?

SI

NO, perché _____

Note del revisore _____

5) Ai fini della corretta redazione dell'inventario, è stata verificata presso la conservatoria dei RR II, l'esistenza di diritti di terzi?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

6) E' stata accertata la corretta valutazione di eventuali usi particolari?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

7) E' stata verificata la corrispondenza dell'inventario con le risultanze catastali?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

8) E' stata effettuata la verifica dei beni relitti di procedure espropriative?

- è stata eseguita la retrocessione totale o parziale?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

- sono state considerate situazioni di occupazione temporanea?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

9) Sono stati valutati correttamente i beni in leasing, (principio n. 16 OIC)?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

10) Sono stati valutati correttamente i contratti di rent to buy?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

11) E' stato effettuato il controllo degli affitti attivi?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

12) E' stato effettuato il controllo dei beni abusivi e confiscati?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

13) Sono stati considerati gli immobili/capitale d'apporto?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

14) Sono state considerate le acquisizioni in corso?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

15) Sono stati considerati i beni acquisiti ex D.Lgs. n. 85/2010?

SI. Estremi documento _____

NO, perché _____

Note del revisore _____

7. Schema di regolamento per l'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile

Comune di ...

Regolamento per l'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile

Art. 1 Finalità del regolamento

1. Il presente regolamento disciplina, ai sensi dell'art. 12, comma secondo della legge 15 maggio 1997 n. 127, e dell'art. 58 del D.L. n. 112 del 2008 convertito in legge n. 133 del 2008, le modalità per l'alienazione del patrimonio immobiliare comunale, anche in deroga alle disposizioni contenute nella legge 24 dicembre 1908, n. 783 e successive modificazioni, nel regolamento approvato con regio decreto 17 giugno 1909, n. 454 e successive modificazioni, nonché nelle norme sulla contabilità generale degli Enti Locali.

2. Il regolamento intende assicurare criteri di trasparenza e adeguate forme di pubblicità per i beni immobili costituenti il patrimonio disponibile del Comune di utilizzando criteri di snellimento e accelerazione delle procedure.

Art. 2 Beni alienabili

1. Tutti i beni appartenenti agli Enti Pubblici Territoriali sono astrattamente suscettibili di vendita.

2. Costituiscono oggetto del presente regolamento i beni immobili appartenenti al patrimonio disponibile dell'ente.

3. I beni demaniali individuati dall'art. 822 del Codice Civile sono inalienabili e tale caratteristica permane sino a quando, nei limiti di legge, non viene manifestata la volontà della P.A. di sottrarre il bene alla sua destinazione di uso pubblico rinunciando definitivamente al ripristino di tale funzione. Predetti beni vengono così collocati nella categoria dei beni patrimoniali e diventano oggetto di acquisizione di diritti da parte dei privati a seguito della pubblicazione del provvedimento di sdemanializzazione ai sensi dell'art. 829 del Codice Civile.

4. I beni del patrimonio indisponibile definiti all'art. 826 del Codice Civile sono per loro natura inalienabili sino a quando non entrino a far parte del patrimonio disponibile attraverso un formale atto di dismissione di natura dichiarativa che accerti la cessazione della destinazione del bene ad un pubblico servizio.

5. I beni del patrimonio disponibile ricavabili in maniera residuale dall'art. 826 del Codice Civile, sono immediatamente alienabili.

6. I beni di interesse storico ed artistico possono essere alienati soltanto previa autorizzazione del Sovrintendente Regionale competente, ai sensi dell'art. 22 del "Regolamento recante disciplina delle alienazioni di beni immobili del demanio storico ed artistico" di cui al D.P.R. 7 settembre 2000, n. 283.

Art. 3 Destinazione delle Entrate

1. Le entrate derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare dell'Ente, saranno utilizzate conformemente alle disposizioni di legge vigenti.

Art. 4 Programmazione delle alienazioni

1. Con la delibera di approvazione del bilancio di previsione ed in particolare nel documento unico di programmazione (D.U.P.), il Comune programma le alienazioni che intende avviare nel corso dell'esercizio finanziario.

2. La predetta deliberazione è da considerarsi atto fondamentale programmatico, ai sensi dell'art. 42, comma 2 lett. l) del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267. In alternativa l'alienazione può essere autorizzata in corso di esercizio mediante atto consiliare a se stante redatto ai sensi dell'art. 42 comma 2 lett. b) del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Art. 5 Identificazione del bene

1. Oggetto della vendita è il bene patrimoniale di cui è stata accertata la disponibilità.

2. L'immobile da alienare è esattamente individuato nella sua effettiva consistenza, corredato delle relative pertinenze (art. 817 Codice Civile), di eventuali diritti e servitù sullo stesso gravanti.

3. A tal fine sono necessari, di norma, i seguenti dati:

- partita catastale
- foglio
- particella e sub particella
- categoria catastale
- classe
- consistenza
- superficie
- classificazione
- confini
- numero atto di acquisto, data, repertorio, ed estremi della registrazione
- trascrizione (numero della registrazione) e data
- ufficiale rogante

4. Gli ultimi tre punti naturalmente non sono necessari per i beni appartenenti a titolo originario al demanio o al patrimonio dell'Ente indipendentemente da un fatto giuridico acquisitivo.

Art. 6 Determinazione del prezzo di stima

1. Il prezzo di stima dei beni oggetto di alienazione può essere determinato nei seguenti modi:

a) a mezzo perizia d'ufficio, qualora ricorra la possibilità di utilizzare le strutture interne, eseguita da un dipendente dell'ente in possesso della laurea in ingegneria, architettura, agraria o del diploma di geometra, perito edile o perito agrario con adeguata esperienza e comprovata professionalità e con un'anzianità di servizio di anni 5 o convalidata da un dirigente tecnico di livello apicale;

b) a mezzo valutazione peritale da parte di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo;

2. Le stime dei beni già effettuate precedentemente all'entrata in vigore del presente regolamento conservano la loro validità salvo adeguamenti di valore effettuati dall'ufficio.

3. In caso di supposta importante difformità, l'ufficio ricorre ad una nuova perizia.

4. Le stime devono essere effettuate col criterio della stima sintetica al più probabile prezzo di mercato relativo al periodo di alienazione.

5. Il prezzo di stima si intende al netto degli oneri fiscali, tecnici (spese di voltura e quant'altro) e di acquisto, che saranno a carico dell'acquirente.

6. Il prezzo di stima e le spese accessorie devono essere indicate nel bando di vendita, in una con il presente regolamento, del quale fa parte integrante.

Art. 7 Individuazione del soggetto responsabile

1. Responsabile del procedimento di alienazione dei beni immobili comunali è il Responsabile del Servizio Patrimonio.

Art. 8 Compiti ed attribuzioni

Il Responsabile del procedimento è competente all'adozione di tutti gli atti del procedimento di vendita dei beni, a partire dalla predisposizione del programma delle alienazioni da sottoporre al Consiglio. Procede pertanto all'indizione della gara approvandone il relativo bando, la lettera di invito, lo schema di contratto, ammette i soggetti a partecipare alla gara, approva i risultati della medesima e stipula il relativo contratto.

2. Per lo svolgimento della sua attività il Responsabile del procedimento è autorizzato a richiedere ad altri uffici dell'Ente tutte le notizie ed i dati in loro possesso utili per i fini considerati, nonché lo svolgimento di attività istruttorie anche presso altri uffici pubblici.

3. Lo svolgimento di queste attività da parte dei destinatari delle richieste costituisce adempimento degli obblighi attinenti al proprio ufficio.

4. Il Responsabile può incaricare con propria determinazione tecnici esterni per l'effettuazione di frazionamenti e pratiche catastali diverse, nonché per tutte le attestazioni richieste dalla normativa vigente.

Art. 9 Forme di contrattazione

1. La procedura per la scelta della forma di contrattazione è individuata dal Responsabile del procedimento in modo da garantire il rispetto dei principi di imparzialità, trasparenza, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, nonché la concorrenza e la parità di trattamento dei soggetti partecipanti alla gara ai sensi dell'art. 12 della legge n. 127/97.

2. La vendita del bene si realizza mediante le seguenti procedure di gara:

a) asta pubblica a mezzo presentazione di offerte segrete in rialzo da confrontarsi con il prezzo base indicato nell'avviso d'asta ai sensi dell'art. 73 lett. C) del R.D. n. 827/1924;

b) procedura negoziata con pubblicazione di bando (licitazione privata) a mezzo presentazione di offerte segrete in rialzo da confrontarsi con il prezzo base indicato nell'avviso di gara ai sensi del regolamento prima citato;

c) trattativa privata, con offerte in rialzo, preceduta da indagine di mercato, da utilizzare nei casi seguenti:

- immobile avente un valore di stima inferiore a € 150.000,00;

- terreni che possono essere classificati come fondi interclusi o parzialmente interclusi la cui utilità, quali beni a se stanti, sia ridotta a causa delle limitazioni di uso derivanti dalla interclusione e sia tale da rendere il valore di mercato sensibilmente inferiore a quello complementare in relazione alle proprietà limitrofe;

- qualora la situazione oggettiva dell'immobile evidenzia l'esistenza di un unico soggetto interessato all'acquisto;

- diserzione di due gare precedenti;

- in caso di immobili per i quali sono prevedibili e quindi periziabili grossi interventi manutentivi;

- offerte da parte di enti locali, ovvero di altri enti pubblici, nonché di associazioni senza fini di lucro aventi scopi sociali. In tal caso, il relativo contratto di vendita dovrà prevedere una specifica clausola che impegni l'ente pubblico e le associazioni acquirenti a mantenere la destinazione del bene a finalità di pubblico interesse, per le proprie finalità istituzionali, e a non alienarlo per un periodo di 20 (venti) anni;

d) asta pubblica o procedura negoziata, mediante offerta economicamente più vantaggiosa, sempre comunque in rialzo sul prezzo-base indicato dalla perizia di stima.

Art. 10 Provvedimenti connessi

1. Le risultanze delle valutazioni del Responsabile del procedimento circa il metodo di gara da adottare vengono formalizzate in apposito provvedimento nel quale:

- viene individuato il bene oggetto della vendita nei termini previsti dall'art. 5 del presente regolamento;
- viene approvato il bando di gara con l'indicazione dei termini per la presentazione dell'offerta decorrenti dalla sua pubblicazione;
- viene approvata la lettera d'invito (qualora si proceda a procedura negoziata);
- vengono fissati i termini, in caso di procedura negoziata, entro i quali saranno spediti gli inviti a concorrere;
- vengono definite le più opportune forme di pubblicità per acquisire le proposte d'acquisto, ed i relativi costi.

2. In caso di trattativa privata il Responsabile provvederà, con proprio provvedimento, a formalizzare gli elementi essenziali della trattativa (modalità e termini di presentazione dell'offerta), dopo aver evidenziato nella propria determinazione i criteri sulla base dei quali viene adottato il presente metodo.

Art. 11 Le forme della pubblicità

1. E' interesse dell'Ente quello di ottenere la più ampia partecipazione alla procedura di vendita, pertanto di volta in volta verranno scelti i metodi e canali ritenuti più opportuni per conseguire l'obiettivo. A tal proposito, la diffusione del bando avverrà in via generale, per quanto concerne asta e procedura negoziata: all'albo pretorio; sul sito Internet istituzionale del Comune; mediante affissione di manifesti murali e mediante inserimento su siti Internet specifici; in questo ultimo caso nel sito Internet contattato dovrà essere inserita anche la planimetria dell'immobile e la perizia di stima dello stesso. Se del caso anche quotidiani a diffusione locale.

2. Il soggetto preposto – Responsabile o suo incaricato – deve tenere a disposizione dei richiedenti interessati a partecipare alla gara, le planimetrie dell'immobile in vendita, anche con riferimento al piano urbanistico, e quant'altro utile ai fini dell'identificazione del bene.

Art. 12 Elementi del bando di gara

1. Il bando di gara deve contenere, come requisiti essenziali, i seguenti elementi:

- a) la descrizione dei beni da vendere, la loro situazione di fatto e di diritto, con particolare riferimento alle situazioni di occupazione in corso ed alla posizione catastale;
- b) il prezzo posto a base della gara, i termini e le modalità di pagamento;
- c) l'anno, il mese, il giorno e l'ora in cui si procederà alla gara;
- d) il luogo e l'ufficio presso il quale si effettuerà la gara;
- e) il Responsabile del procedimento e l'ufficio presso cui si può prendere visione degli atti;

-
- f) l'ammontare e la tipologia della cauzione;
 - g) l'indicazione che si procederà ad aggiudicazione, anche in presenza di una sola offerta, il cui importo sia al rialzo sul prezzo posto a base della gara;
 - h) eventuali garanzie bancarie per attestare la situazione patrimoniale dell'offerente;
 - i) le modalità di presentazione dell'offerta;
 - j) l'indicazione dei documenti e delle dichiarazioni obbligatorie;
 - k) l'indicazione delle cause che comportino l'esclusione dalla gara;
 - l) la precisazione che il recapito dell'offerta rimane ad esclusivo rischio del mittente, ove per qualsiasi motivo la stessa non giunga a destinazione in tempo utile;
 - m) l'indicazione espressa che l'offerente non deve trovarsi nelle condizioni di incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione di cui agli artt. 32 ter e 32 quater del codice penale nonché di altre disposizioni vigenti;
 - n) l'indicazione espressa che negli ultimi cinque anni l'offerente non è stato sottoposto a fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione controllata;
 - o) il periodo decorso il quale gli offerenti hanno facoltà di svincolarsi dalla propria offerta.

Art. 13 Esclusione dalla partecipazione alla gara

1. Sono esclusi dalla partecipazione alla gara i soggetti che:
 - a) si trovino in stato di interdizione giudiziale, legale, fra cui l'incapacità di contrarre con la pubblica amministrazione, e di inabilitazione;
 - b) sono altresì esclusi i dipendenti e gli amministratori dell'Ente, e coloro che si trovano in situazioni di incompatibilità.

Art. 14 Svolgimento delle gare

1. Le gare si svolgono presso i locali del Comune indicati nel bando, alla presenza della commissione di gara al completo.
2. Le gare sono pubbliche e chiunque può presenziare allo svolgimento delle operazioni.

Art. 15 Deposito cauzionale

1. A garanzia della serietà dell'offerta presentata deve essere effettuato un deposito cauzionale per una somma non inferiore al 10% da depositarsi su conto aperto a favore dell'ente venditore.
2. Il deposito dell'aggiudicatario sarà trattenuto dall'Ente ed imputato in conto del prezzo di aggiudicazione.
3. Qualora non sia dato luogo al contratto per fatti imputabili all'aggiudicatario, le somme depositate a garanzia dell'offerta saranno definitivamente acquisite al Bilancio dell'Amministrazione Comunale.
4. E' di competenza del Responsabile lo svincolo della cauzione, ove ne sussistano i presupposti.
5. Oltre alla cauzione relativa al 10% dell'importo posto a base d'asta, dovrà essere depositata una somma corrispondente al preventivo delle spese tecniche, amministrative e contrattuali poste a carico dell'acquirente, in generale pari al 15%.

Art. 16 Offerte

-
1. Le offerte hanno natura di proposta irrevocabile. Sono pertanto immediatamente vincolanti per l'offerente, mentre l'accettazione del Comune consegue solo all'aggiudicazione definitiva, espressa con determinazione del Responsabile del Servizio cui fa capo l'ufficio Patrimonio Immobiliare.
 2. L'offerta, da presentare in lingua italiana, è vincolante per un periodo di 90 giorni dalla data di svolgimento della gara. Entro tale termine deve essere effettuata l'aggiudicazione. Comunque la presentazione dell'offerta produce gli effetti di conclusione di preliminare di vendita.
 3. Non sono ammesse offerte non presentate secondo le modalità stabilite dal bando, né offerte condizionate o espresse in modo indeterminato o con semplice riferimento ad altra offerta propria o di altri.
 4. L'offerta deve indicare l'importo monetario espresso in valore assoluto sia in lettere che in cifre. In caso di discordanza tra i due importi sarà ritenuto valido l'importo più vantaggioso per l'amministrazione.

Art. 17 Commissione

1. La commissione di gara è composta dal Segretario Comunale, dal Responsabile del Servizio Patrimonio e da un altro funzionario dell'Ente di volta in volta individuato dal Responsabile del settore. Le funzioni di segretario verbalizzante verranno affidate dalla Giunta ad un dipendente dell'Ente con la medesima deliberazione di nomina della commissione.
2. La commissione di gara è un collegio perfetto, che agisce sempre alla presenza di tutti i suoi componenti e viene nominata dopo la scadenza del termine di presentazione delle offerte.

Art. 18 Verbale

1. Dello svolgimento e dell'esito delle gare viene redatto dal segretario verbalizzante apposito verbale, sotto la direzione del presidente della commissione.
2. Il verbale riporta l'ora, il giorno, il mese, l'anno ed il luogo in cui si è dato corso all'apertura delle buste; il nominativo e la carica dei componenti della commissione; il numero delle offerte presentate, le offerte escluse con i motivi dell'esclusione, la graduatoria delle offerte, la migliore offerta, l'aggiudicazione provvisoria.
3. Il verbale non tiene luogo di contratto, ma produce gli effetti del contratto preliminare. Il passaggio di proprietà del bene avviene con la stipulazione del relativo contratto, a seguito dell'aggiudicazione definitiva.
4. Quando non siano pervenute offerte nei termini, oppure le offerte non siano efficaci per qualsiasi ragione, viene compilato il verbale attestante la diserzione della gara.

In caso di presentazione di offerte di pari importo si devono presentare ulteriori offerte migliorative in busta chiusa; se non si effettua l'offerta migliorativa, si procede alla estrazione a sorte.

5. Avvenuto l'incanto possono essere fatte offerte di acquisto in aumento ai sensi dell'art. 584 Codice di Procedura Civile, al quale si rinvia, nel termine di dieci giorni dall'aggiudicazione provvisoria, ma per essere valide devono superare di un quinto il prezzo di aggiudicazione provvisoria.

Art. 19 Aggiudicazione

1. Il Responsabile del Servizio Patrimonio, con propria determinazione, aggiudica definitivamente il bene ed indica il termine, decorrente dalla comunicazione di cui appresso, assegnato all'aggiudicatario per la presentazione dei documenti necessari alla stipulazione del contratto, dello schema d'atto, e per la presentazione, ove necessaria, dell'aggiornamento catastale del bene.

2. Dell'avvenuta aggiudicazione sarà data notizia entro e non oltre 15 giorni dalla esecutività della relativa determinazione.

3. Il Responsabile del procedimento comunica all'aggiudicatario i termini perentori (in genere 60 giorni) per la presentazione dei documenti per la stipulazione del contratto e per il versamento del saldo del prezzo di vendita e del reintegro delle spese del trasferimento. 4. Nel caso in cui l'aggiudicatario si renda inadempiente rispetto a tali obblighi e comunque all'obbligo di stipulare il contratto, l'Amministrazione introiterà la cauzione.

5. Una volta che l'inadempimento sia dichiarato dal Responsabile del Servizio Patrimonio, lo stesso chiederà immediatamente al secondo miglior offerente, qualora sia decorso il termine durante il quale l'offerta è da ritenersi vincolante se abbia ancora interesse all'acquisto, intenzione da manifestare anche attraverso la ricostituzione del deposito cauzionale.

6. In tale ultimo caso, il Responsabile, con propria determinazione, procederà alla nuova aggiudicazione.

7. Successivamente si procederà alla stipulazione del contratto come previsto in precedenza.

Art. 20 Contratto

1. La vendita viene perfezionata con contratto, con le forme e modalità previste dal Codice Civile.

2. L'acquirente deve pagare il prezzo di vendita, come risultante dagli esiti della gara o della trattativa privata, prima della stipulazione del contratto. Non si farà luogo al contratto se prima l'acquirente non avrà completamente estinto eventuali debiti, come canoni di locazione, tasse ed imposte, accessori vari ed eventuali oneri condominiali, nei confronti del Comune riferibili all'immobile oggetto di vendita. In mancanza, il Comune, oltre a trattenere la cauzione, porrà a carico del mancato acquirente i costi di eventuali gare, anche rivalendosi ai crediti eventualmente vantati da questi nei confronti dell'amministrazione, ferme restando tutte le azioni in tema di responsabilità contrattuali. 3. Gli esiti delle gare sono pubblicati con le medesime forme della pubblicazione degli estratti del bando di gara. L'avviso di gara esperita descrive il numero delle offerte presentate, l'aggiudicatario, l'aumento percentuale ed il prezzo contrattuale.

4. Il contratto viene rogato preferibilmente dal segretario comunale o, in alternativa, da un notaio. Tutte le spese di gara e contrattuali sono a carico dell'acquirente.

Art. 21 Permuta

1. L'Amministrazione può procedere alla permuta del proprio patrimonio disponibile con beni appartenenti a privati purché ne derivi un vantaggio funzionale per l'Ente. Nel provvedimento che autorizza la permuta viene determinato la parte dell'Amministrazione l'uso e la destinazione pubblica dei beni che si acquisiscono con la permuta.

2. Nell'eventualità che la trattativa si concluda con la previsione di un congruo economico a carico dell'Ente, l'Amministrazione, prima di decidere in via definitiva, valuta la convenienza dell'operazione rispetto ad altre soluzioni alternative. Di tale evenienza ne viene data preventiva informazione alla controparte.

Art. 22 Alienazione beni soggetti a diritto di prelazione

1. Ove il bene oggetto di vendita sia gravato da diritto di prelazione, la circostanza deve essere precisata nell'avviso d'asta, senza comunque necessità di indicare il soggetto avente titolo alla prelazione, e l'aggiudicazione dovrà essere notificata nei modi previsti dalle disposizioni di legge in materia.

2. Ove, con riferimento alla specifica tipologia di immobile oggetto di vendita, non sussistano particolari disposizioni in materia di esercizio del diritto di prelazione, si applicherà la seguente procedura:

a) il prezzo di aggiudicazione risultante dall'esito della procedura di vendita dovrà essere formalizzato tramite notifica dell'Ente all'interessato con nota contenente l'indicazione delle condizioni alle quali la vendita dovrà essere conclusa e l'invito specifico ad esercitare o meno il diritto di prelazione nel termine perentorio di trenta giorni dalla data di notifica, salvo che il titolo da cui la prelazione deriva non stabilisca un termine diverso;

b) l'esercizio del diritto di prelazione alle condizioni prospettate deve avvenire con atto notificato al Comune e contenente la prova della costituzione della cauzione pari al 10% del prezzo di aggiudicazione, oltre il 15% per spese tecniche, amministrative e contrattuali poste a carico dell'acquirente.

3. Ove il diritto di prelazione spetti a più soggetti, qualora anche uno solo dei medesimi manifesti la volontà di esercitare la prelazione, nessun diritto potrà vantare l'aggiudicatario dell'incanto nei confronti dell'Amministrazione.

4. Qualora uno solo degli aventi diritto eserciti la prelazione, l'intero immobile oggetto della vendita sarà al medesimo attribuito in proprietà piena ed esclusiva. Qualora due o più aventi diritto esercitino la prelazione, l'immobile sarà attribuito in comproprietà agli stessi, in quote uguali, il cui numero sarà pari a quello degli aventi diritto che abbiano esercitato la prelazione, da considerarsi debitori in solido.

5. Il prelatario dovrà presentare, entro il termine perentorio di 60 giorni, i documenti necessari per la stipula del contratto di trasferimento ed effettuare il versamento del saldo prezzo di aggiudicazione.

6. In caso di inadempimento l'Amministrazione introiterà la cauzione del 10%.

Art. 23 Alienazione di fondi interclusi

1. Si procede alla vendita a trattativa privata per i terreni che possono essere classificati come fondi interclusi o parzialmente interclusi la cui utilità, quali beni a sé stanti, sia ridotta a causa delle limitazioni di uso derivanti dalla interclusione e sia tale da rendere il valore di mercato sensibilmente inferiore a quello complementare in relazione alle proprietà limitrofe.

2. In tali fattispecie l'Amministrazione Comunale procederà all'alienazione del bene a trattativa privata, previo avviso di gara informale, da pubblicarsi all'Albo Pretorio del Comune, sul sito Internet dell'Amministrazione e, per estratto, su almeno un quotidiano a diffusione locale. A tale gara potranno partecipare esclusivamente i proprietari dei fondi limitrofi, identificati a seguito di apposito accertamento, ai quali sarà data comunicazione in forma adeguata del procedimento di alienazione in corso.

3. Nel caso suddetto l'alienazione sarà disposta a favore di colui che avrà offerto l'aumento maggiore sul prezzo di stima fissato dall'Amministrazione Comunale.

Art. 24 Garanzie

1. Il comune garantisce l'evizione dell'acquirente o la piena titolarità dei beni venduti o dei diritti reali costituiti, dichiarando sussistenza o meno di pesi o diritti gravanti sul bene.

2. La parte acquirente viene immessa nel possesso del bene alienato, a tutti gli effetti utili e onerosi, dalla data di stipulazione del contratto di compravendita.

Art. 25 Entrata in vigore

1. Il presente regolamento entra in vigore a decorrere dalla data di esecutività della delibera di approvazione da parte del Consiglio Comunale.

8. Schema di regolamento per la disciplina della concessione dei beni immobili a terzi

Comune di ...

Regolamento per la disciplina della concessione dei beni immobili a terzi

Art.1 Tipologia dei beni immobili concedibili in uso a terzi

1. Il Comune di è proprietario di un complesso di beni immobili classificati in base alla vigente normativa in:

a) BENI DEL PATRIMONIO DISPONIBILE, non destinati a fini istituzionali del Comune e pertanto posseduti dallo stesso in regime di diritto privato. Tali beni sono concessi in uso a terzi mediante contratti di diritto privato previsti dal Codice Civile.

b) BENI DEL PATRIMONIO INDISPONIBILE, destinati ai fini Istituzionali del Comune e al soddisfacimento di interessi pubblici, non compresi nella categoria dei beni demaniali di cui agli art. 822 e 823 del Codice Civile. Tali beni sono concessi in uso a terzi, in base all'art. 828 del Codice Civile, in applicazione delle norme particolari che ne regolano l'uso stesso. Normalmente l'utilizzazione, finché permane la loro destinazione a beni patrimoniali indisponibili, avviene mediante atti di diritto pubblico e, in particolare, con concessione amministrativa.

c) BENI DEL DEMANIO COMUNALE, destinati, per loro natura o per caratteristiche loro conferite dalle leggi, a soddisfare prevalenti interessi della collettività. Stante tale particolare destinazione, questi beni sono considerati fuori commercio e possono essere dati in uso a soggetti diversi dal Comune proprietario soltanto con provvedimenti di diritto pubblico quale, principalmente, la concessione amministrativa che mantiene al Comune stesso una serie di prerogative volte a regolare, in forma compatibile con l'interesse pubblico, l'uso temporaneo del bene da parte del concessionario e a stabilire garanzie essenziali per l'eventuale ripristino delle finalità pubbliche a cui il bene è deputato.

Il presente regolamento disciplina la concessione in uso a terzi, pubblici e privati, di beni patrimoniali appartenenti all'ente, nel rispetto dei principi di cui alla legge n. 241 del 1990, che non necessitano di interventi di ristrutturazione straordinari o investimenti di durata superiore a sei anni.

2. Il Comune di può altresì dare in sub-concessione a terzi, con le stesse modalità dei beni di proprietà comunale di cui al presente regolamento, anche i beni immobili di proprietà di terzi, ricevuti in uso a vario titolo (affitto o comodato o locazione ecc.).

3. Tutti i beni immobili di cui alle categorie suddette risultano, con le loro destinazioni attuali, dagli appositi elenchi inventariati predisposti dalla Amministrazione Comunale.

4. Ciascun bene immobile appartenente ad una delle categoria sopra descritte può, con uno specifico provvedimento, trasferirsi da una categoria di appartenenza all'altra sulla base della effettiva destinazione d'uso.

Art. 2 Tutela dei diritti demaniali

1. La concessione in uso a terzi, ancorché enti pubblici o no, dei beni di cui all'art. 1, non comporta la cessione dei diritti di controllo, esecuzione, coattiva e/o sanzionatoria, di polizia e di autotutela, e di tutela giurisdizionale.

2. La concessione di cui al presente regolamento è atto amministrativo unilaterale revocabile per sopravvenute esigenze di pubblico interesse e fatti salvi i diritti dei terzi.

Art. 3 Forme giuridiche di assegnazione dei beni

1. Modalità e criteri per la concessione a terzi dei beni patrimoniali disponibili.

La concessione in uso a terzi di beni patrimoniali disponibili è di norma effettuata nella forma e con i contenuti dei negozi contrattuali tipici previsti dal titolo III dei libri IV del Codice Civile e più precisamente:

Contratto di locazione (artt. 1571 e seg. e c.c.)

Contratto di affitto (artt. 1615 e seg. e c.c.)

Comodato (artt. 1803 e seg. c.c.)

2 Modalità e criteri per la concessione in uso a terzi di beni facenti parte del patrimonio indisponibile o del demanio comunale.

La concessione in uso temporaneo a terzi di beni patrimoniali indisponibile e demaniali è effettuata nella forma della concessione amministrativa tipica. Il contenuto dell'atto di concessione deve essenzialmente prevedere l'oggetto, le finalità e il corrispettivo della concessione; la durata della concessione, l'ammontare della cauzione, il rinnovo della medesima e la possibilità di revoca per ragioni di pubblico interesse

Art. 4 Concessionari dei beni immobili

1. Fermo restando che l'amministrazione si riserva prioritariamente di definire sulla base di propri progetti l'utilizzo degli spazi a disposizione, tutti i beni immobili di proprietà comunale, di cui agli inventari appositi, e comunque nelle disponibilità del Comune, possono essere concessi in uso a soggetti terzi, intendendosi per terzi ogni persona fisica o giuridica, ente, associazione, o altra organizzazione che persegua propri fini, ancorché di interesse pubblico, distinti da quelli propri del Comune, salvo che l'amministrazione comunale o la legge non assimilino espressamente per le loro particolari caratteristiche, alle finalità istituzionali dell'ente locale.

2. In particolare, vengono individuate le seguenti due grandi partizioni:

- beni concessi per finalità commerciali, aziendali, o direzionali private;
- beni concessi per tutte le altre attività.

Art. 5 Determinazione dei corrispettivi dei contratti o atti di concessione dell'uso degli immobili comunali

1. Nella stipula dei contratti per la concessione dei beni immobili, il canone da corrispondersi al comune per l'utilizzo dell'immobile comunale è determinato, sulla base dei valori di mercato per beni di caratteristiche analoghe, con apposita perizia estimativa dall'ufficio tecnico comunale che si atterrà ai seguenti elementi essenziali di valutazione:

- valore immobiliare del bene da concedere in uso;
- parametri di redditività del bene commisurati alla destinazione d'uso e prevista dal rapporto concessionario: commerciale produttività residenziale, agricola, a servizi o altro;
- eventuale impegno da parte dell'utilizzatore alla esecuzione di lavori di straordinaria manutenzione strutture fisse, costruzioni e ogni opera destinata ad crescere stabilmente il valore dell'immobile;
- ulteriori criteri e parametri aggiuntivi eventualmente deliberati dalla giunta comunale.

Detto canone dovrà essere indicizzato annualmente sulla base di

2. Per gli immobili concessi in uso per finalità diverse ad enti ed associazioni, la suddetta stima tecnica, come sopra determinata, con riferimento al valore corrente di mercato per i beni di caratteristiche analoghe, verrà corretta applicando le percentuali di riduzione di seguito indicate.

3. Per la concessione limitata nel tempo è fissato un canone giornaliero, secondo quanto stabilito dalla tabella "a" allegata; tale tabella sarà aggiornata nel tempo a cura del Responsabile del settore.

4. La amministrazione si riserva sempre il diritto di accedere nei locali dati in locazione/comodato/concessione per la verifica del comportamento di controparte.

Art. 6 Facoltà di riduzione

1. La giunta comunale, con riferimento ai locali ad uso commerciale, ha facoltà di ridurre il canone determinato, fino ad un massimo del 50%, quando ciò sia reso necessario e opportuno da esigenze di promozione e sviluppo di una determinata zona o per attività marginali bisognose di tutela, definite o da atti generali dell'amministrazione.

Art. 7 Criteri e procedimento di assegnazione dei locali ad uso commerciale

1. Gli assegnatari dei locali concessi ad uso commerciale vengono scelti di norma mediante trattativa privata previa gara ufficiosa, secondo quanto previsto dal vigente regolamento dei contratti, mediante pubblicazione di un avviso, approvato dalla giunta, che indichi requisiti, criteri e punteggi corrispondenti.

2. Nel caso di immobili di particolari rilevanza e/o complessità si deve procedere mediante appalto- concorso o forme selettive analoghe.

Art. 8 Requisiti per l'assegnazione dei locali per attività diverse

1. Possono, in particolare, essere concessionari di beni immobili comunali, tutte le associazioni socio culturali ricadenti nel territorio comunale non aventi scopo di lucro.

Art. 9 Criteri di riduzione del canone per attività nel campo del volontariato e dell'associazionismo

1. I soggetti operanti in forme associative, le associazioni di volontariato e le cooperative sociali, purché non beneficiari di contributi pubblici erogati sotto qualsiasi forma, possono essere assegnatari, con le forme giuridiche sopra descritte, di beni immobili di proprietà comunale o comunque nella disponibilità dell'amministrazione, con riduzione del canone locativo o concessorio, previamente determinato con le modalità indicate all'art. 5, secondo le percentuali di seguito indicate:

- del 100% (comodato gratuito) per i soggetti operanti nei settori previsti dalle leggi speciali vigenti in materia di tossicodipendenze e pubblica assistenza;

- del 90% per i soggetti operanti nell'ambito dei settori di attività e di impegno nel campo assistenziali e sanitario, e più precisamente per quanto riguarda handicap, emarginazione, patologie gravi, i soggetti operanti in ambito sociale con riferimento alla terza età, le cooperative sociali in cui siano presenti almeno il 30% di "soci volontari"(ex art. 2 della Legge n. 381/91) ed almeno il 30% di "persone svantaggiate" (ex art. 4 della Legge n. 381/91 e successive modifiche e integrazioni);

- del 80% per i soggetti operanti nei settori ricreativo, culturale, sportivo, ambientale aggregativi e sociale e le cooperative sociali in cui siano presenti almeno il 30% di "soci volontari ovvero almeno li 30% di persone svantaggiate",

tale riduzione potrà essere elevata fino al 100% (comodato gratuito) per utilizzo limitato in occasione di feste popolari sagre e manifestazioni varie a carattere socio-culturale.

2. La perdita dei requisiti di cui all'art. 1 deve essere comunicata all'ente entro trenta giorni. In caso di mancata o intempestiva comunicazione verranno recuperati i maggiori canoni dovuti e non corrisposti, oltre ad interessi ed addebito delle relative spese. Su richiesta dell'ente, il permanere dei requisiti potrà essere autocertificato.

Art. 10 Beni inappetibili

1. I beni inappetibili possono essere dati in comodato gratuito ad altre amministrazioni.

Art. 11 Criteri e procedimento di assegnazione dei locali ad uso diverso da quello commerciale

1. I beni immobili di cui all'art. 1 sono concessi con provvedimento del Responsabile del settore per attività diverse dall'uso commerciale ai soggetti di cui all'art. 9 che presentino richiesta di ottenere spazi, in base ad una istruttoria svolta in relazione ai seguenti fattori, elencati in ordine di importanza:

- a) riconoscimento della funzione svolta, nel tempo e nella città, come rilevante per fini pubblici o per l'interesse collettivo dalle vigenti leggi, dallo statuto comunale o dai regolamenti;
- b) carattere delle finalità prevalenti perseguite dal soggetto con l'attività per l'esercizio della quale viene richiesta l'assegnazione del bene immobile comunale;
- c) struttura e dimensione organizzativa del soggetto richiedente.

2. Una commissione comunale predisporrà per il Responsabile del settore un'istruttoria per la concessione degli immobili disponibili, privilegiando, ove possibile, l'uso plurimo degli spazi da parte di più soggetti interessati.

3. La suddetta commissione, da nominarsi da parte della Giunta Comunale, è presieduta dal Responsabile dell'Ufficio Tecnico.

Art. 12 Concessione di beni mediante procedimento di gara

1. Per fini di pubblica utilità può essere concessa a terzi la gestione di beni pubblici, previo avviso di selezione da pubblicarsi all'albo pretorio comunale, sul sito Internet istituzionale e su siti internet specializzati, i questi ultimi due casi per almeno 15 giorni.

2. La procedura di selezione mediante procedimento di gara ristretta può avere luogo se la gestione viene assunta da terzo affidatario senza obbligo di remunerazione a qualunque titolo e previo rilascio di polizza assicurativa a garanzia dei beni assunti in gestione e a tutela degli utenti.

3. La gara si svolge con il metodo delle offerte segrete da confrontarsi con il canone annuo per la concessione del bene. Il termine per la presentazione delle offerte non può essere inferiore a 15 giorni, naturali e consecutivi, dalla data di pubblicazione del bando o di ricezione della lettera di invito.

L'offerta deve essere sottoscritta e la sottoscrizione deve essere autenticata; essa deve essere redatta in lingua italiana e il prezzo deve essere esposto in cifre o a lettere; nel caso di discordanza prevale l'offerta più vantaggiosa per la amministrazione.

4. L'offerta deve essere presentata in busta chiusa e non deve essere prestata né per conto di terzi né per persona da nominare.

5. Oltre al deposito cauzionale, dovrà essere depositata una somma corrispondente al preventivo delle spese tecniche, amministrative e contrattuali poste a carico dell'acquirente.

6. Il concessionario resta obbligato, a sua cura e spese, a provvedere all'adeguamento della struttura a norma delle vigenti disposizioni sulla sicurezza, staticità degli immobili e degli impianti, nonché all'ottenimento di qualunque visto, autorizzazione o parere richiesti per l'idoneo utilizzo del bene pubblico affidatogli.

Art. 13 Obblighi del concessionario

1. I contratti di concessione in uso a terzi dei beni comunali, per qualsiasi attività, così come sopra definiti, devono prevedere a carico del concessionario:

- l'obbligo di prestare idonea cauzione pari ad una annualità anticipata, anche a mezzo polizza di istituto bancario abilitato all'interno dell'Unione europea, con scadenza coincidente con il termine di durata contrattuale della concessione; detta cauzione a fine concessione non potrà essere dedotta in compensazione con il residuo dei canoni;
- l'obbligo di pagamento del canone o del corrispettivo per l'utilizzo;
- l'onere delle spese inerenti alla manutenzione ordinaria;
- il pagamento delle utenze;
- il pagamento delle spese di gestione;
- la stipulazione dell'assicurazione contro i danni;
- la restituzione dei locali nella loro integrità, salvo il normale deperimento d'uso; si precisa altresì il concessionario non avrà diritto ad alcuna indennità per l'effettuazione di miglioramenti;
- nel caso di addizioni si applicherà l'art. 1593 del codice civile.

2. Il concessionario deve altresì garantire una utilizzazione dei beni compatibili con le disposizioni della legge n. 46/90 e del D.Lgs. n. 81/08, rispettando gli impianti a norma e dando tempestiva comunicazione al Comune delle eventuali disfunzioni.

3. I settori competenti ogni anno trasmetteranno al settore patrimonio, l'elenco degli assegnatari che hanno diritto alla prosecuzione dell'atto di concessione in relazione al perdurare dei criteri di assegnazione ed ai consuntivi di attività presentati dai soggetti concessionari.

4. Il mancato rispetto di uno o più degli obblighi di cui ai commi 1 e 2, nonché il mancato pagamento di una sola rata di concessione comporta lo scioglimento del rapporto contrattuale.

5. A tal fine il Responsabile Unico del Procedimento o il Responsabile del Settore Finanziario dell'ente dovrà verificare, con cadenza semestrale il rispetto delle pattuizioni da parte del concessionario.

6. Ogni anno l'ammontare del canone verrà indicizzato sulla base del valore del saggio degli interessi determinato ai sensi dell'art. 1284 del Codice Civile a decorrere dal primo gennaio immediatamente successivo alla stipula dell'atto.

Art. 14 Esclusione dalla partecipazione alla gara

1. Sono esclusi dalla partecipazione alla gara i soggetti che:

- a) si trovino in stato di interdizione giudiziale, legale, fra cui l'incapacità di contrarre con la pubblica amministrazione, e di inabilitazione;
- b) sono altresì esclusi i dipendenti e gli amministratori dell'Ente, e coloro che si trovano in situazioni di incompatibilità.

Art. 15 Spese

1. Tutte le spese inerenti la concessione e il contratto tra l'Amministrazione ed il concessionario sono a carico di quest'ultimo, come, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, quelle di copia, di registro, di istruttoria e di bollo.

Art. 16 Altri obblighi del concessionario

1. Il concessionario è tenuto a mantenere il bene in buono stato manutentivo e locativo e ad impedire disturbi e/o molestie da parte di terzi.

2. Nel caso in cui questi utilizzi lavoratori subordinati, egli sarà tenuto alla osservanza dei CCNL di categoria, con esclusione di qualsiasi responsabilità a carico dell'ente per omissioni retributive e/o contributive.

3. Il concessionario dovrà accettare temporanee e motivate sospensioni della concessione per ragioni di ordine pubblico, sicurezza, igiene e sanità o per manifestazioni di rilievo pubblico programmate dall' Amministrazione concedente che coinvolgono il bene concesso, salva una riduzione proporzionale del canone.

4. Al concessionario è vietata la subconcessione senza il consenso scritto del Comune pena la decadenza dalla concessione e l'incameramento della cauzione.

Art. 17 Durata

1. La durata della concessione del bene demaniale o patrimoniale disponibile è fissata in non oltre anni 6 decorrenti dalla consegna del bene; almeno 12 mesi prima della scadenza l'Amministrazione dovrà indire gara per nuova concessione, con diritto del concessionario uscente, nel caso di mancata partecipazione alla gara, alla prelazione alle condizioni economiche risultanti dall'esito della gara maggiorate del 15 (quindici) per cento.

Art. 18 Nomina del Responsabile della procedura

1. Per ogni locazione e/o concessione la amministrazione ai sensi della legge n. 241/1990 nomina un Responsabile della procedura, coincidente di norma con il dirigente dell'ufficio patrimonio o un suo delegato, che dovrà seguire tutte le fasi della medesima, dalla aggiudicazione alla cessazione, avendo cura di segnalare alla amministrazione le inadempienze dei conduttori e/o dei concessionari e che avrà facoltà di risoluzione del contratto e della concessione in caso di inadempimento di controparte al pagamento di due mensilità.

Art. 19 Normativa transitoria e finale

1. Le concessioni di diritto e/o di fatto in corso continuano alle condizioni previste dal presente regolamento purché in regola con i requisiti stabiliti nel medesimo.

2. La concessione degli stadi comunali e degli impianti sportivi resta regolata da apposita normativa.

3. Con riferimento alle concessioni disdettate ed ai nuovi contratti, saranno applicati i criteri e le modalità previste nel presente regolamento.

4. Annualmente il Responsabile del settore informerà il Consiglio Comunale sulla attività di gestione delle norme del presente regolamento.

4. Il presente regolamento verrà pubblicato all'Albo pretorio del Comune per 15 giorni consecutivi ed entrerà in vigore il giorno successivo alla scadenza di detta pubblicazione.

5. Sono abrogate le norme dei regolamenti comunali e degli atti aventi natura regolamentare che comunque risulta in contrasto con quanto disposto dal presente regolamento.

9. Schema di regolamento per l'alienazione dei relitti

Comune di ...

Regolamento per l'alienazione dei relitti

Premesso che l'Amministrazione comunale intende dare puntuali risposte ad esigenze rappresentate da soggetti interessati all'acquisizione di aree di proprietà comunale e che risulta necessario fornire gli adeguati indirizzi agli uffici comunali in ordine alle modalità di risposta all'istanza presentata.

Ritenuto che non tutte le aree di proprietà comunale possono essere alienate, ma che solo in funzione di caratteristiche peculiari possono essere individuate quali Reliquati e quindi previa verifica del tipo di appartenenza del patrimonio a cui appartengono si possa procedere all'alienazione.

Richiamata la deliberazione di Consiglio comunale n. _____ del _____ "Approvazione del piano delle valorizzazioni immobiliari ai sensi dell'art. 58 del D.L. 112/2008, convertito in legge 133/2008".

Art. 1

Sono definiti Reliquati tutte le aree demaniali all'interno del territorio comunale che per la loro conformazione presentano una o più delle seguenti caratteristiche:

- di modeste dimensioni, collocazione e morfologia, non assolate ad alcuna funzione di pubblica utilità e/o di utilizzo pubblico;
- abbiano perso la funzione originaria che ne aveva determinato la formazione;
- non siano produttive di utile economico e comportano oneri fiscali e/o costi di manutenzione;
- risultino abbandonati e non mantenuti.

Art. 2

L'istruttoria della pratica di compravendita di Reliquato come definito dall'art. 1 del presente atto è di competenza del Settore Lavori Pubblici – Servizio Demanio. Il Servizio Demanio si avvale del supporto tecnico del Servizio Urbanistica ai fini delle certificazioni relative alla natura dell'area e alla sua destinazione urbanistica ed altresì per la cartografia necessaria alla sua puntuale identificazione. Il Servizio Demanio provvede, altresì, ad acquisire dal Servizio Urbanistica una relazione dalla quale si possano trarre indicazioni in merito alle caratteristiche dell'area secondo quanto previsto dall'art. 2 ed i relativi pareri. Il Servizio Demanio redigerà la propria relazione e perizia di stima.

Art. 3

L'alienazione dei Reliquati avviene secondo le modalità contenute nel presente atto di indirizzo.

L'area oggetto di alienazione dovrà essere preventivamente sdemanializzata e resa patrimonio disponibile dell'ente, le stesse acquisiranno la medesima destinazione urbanistica dell'area a cui verranno annessi, senza alcun diritto edificatorio proprio.

Art. 4

Le porzioni di Reliquati confinanti con più proprietà potranno essere frazionate e vendute ad ognuna delle proprietà prospicienti solo nel caso di vendita dell'intero Reliquati. A tale proposito, gli interessati dovranno inoltrare una richiesta di acquisto congiunta finalizzata all'acquisto dell'intero Reliquati.

Art. 5

Il prezzo di cessione del Reliquato oggetto d'alienazione viene determinato dal Servizio Demanio con le modalità indicate nell'art. 2 del presente atto di indirizzo.

Art. 6

Chiunque può presentare richiesta di acquisto di Reliquati. Viene concesso il diritto di prelazione a parità di condizioni ai proprietari d'aree o d'immobili confinanti con il Reliquato. Il Comune si impegna a istruire le pratiche per l'alienazione verificata la rispondenza ai requisiti del presente atto di indirizzo.

Art. 7

Coloro i quali intendano acquistare un Reliquato devono presentare domanda scritta indirizzata al Sindaco allegando alla stessa idonea documentazione per l'individuazione dell'area che si intende acquistare.

Nei trenta giorni successivi alla data di protocollo della richiesta il Servizio Demanio provvede ad informare il richiedente circa l'attribuibilità della qualifica di Reliquato all'area interessata ai sensi del precedente art. 2 ed eventualmente a sottoporre, di norma entro 60 giorni dalla data di scadenza di presentazione della domanda, l'alienazione al Consiglio Comunale, in quanto organo competente ai sensi dell'art. 32 della legge 142/90, e per l'identificazione delle conseguenti procedure d'alienazione, anche con ricorso all'asta pubblica o alla stipula di convenzione o permuta con i proprietari precedenti, a seconda delle circostanze, in base alla normativa vigente, e di pianificazione della destinazione urbanistica finale.

Art. 8

Prima della firma dell'atto di vendita, su richiesta dell'Amministrazione, il futuro acquirente dovrà versare presso la Tesoreria Comunale una somma pari al 20% del prezzo di cessione.

Art. 9

Di norma, entro i successivi 30 giorni dall'approvazione del frazionamento da parte degli Uffici competenti, dovrà essere stipulato il rogito notarile. Eventuali proroghe potranno essere ammesse solo se necessarie all'approntamento dei documenti necessari alla stipula del rogito.

Art. 10

Con la domanda di cui al precedente art. 7 il richiedente si impegna inoltre a provvedere a propria cura e spese per le pratiche catastali e notarili inerenti l'alienazione.

Art. 11

Sono valide e costituiscono titolo di precedenza le richieste di acquisto di Reliquati già pervenute e giacenti presso gli uffici comunali alla data di approvazione del presente atto di indirizzo.

9.1 Fac-simile di istanza per l'acquisto di beni immobili di proprietà provinciale in deroga al programma annuale di alienazione

Istanza in bollo da € _____

Alla Provincia di _____

DIREZIONE GENERALE

Servizio Patrimonio e Demanio

OGGETTO: istanza per l'acquisto di beni immobili (relitti stradali, piccole porzioni di terreno) di proprietà provinciale in deroga al programma annuale di alienazione

Il sottoscritto _____ nato a _____ Prov. _____

il _____ C.F. n. _____ residente a _____ Prov. _____

Via _____ n. _____ CAP _____ località _____

Tel. _____ Cellulare _____ Fax _____

legale rappresentante della Società (compilare se diverso da persona fisica) _____

P.IVA _____ con sede in _____

Via _____ n. _____ CAP _____ località _____ Prov. _____

CHIEDE

di poter acquistare in deroga al programma annuale di alienazione, così come consentito ai sensi dell'art. ___ del Regolamento per l'alienazione di beni immobili di proprietà provinciale di cui alla deliberazione C.P. _____

porzione di terreno di mq _____

relitto stradale di mq _____

censito al catasto Terreni del Comune di _____ al Foglio _____, Particella _____.

Si allegano alla presente istanza:

- copia di documento di identità in corso di validità del richiedente o del legale rappresentante;
- certificato di destinazione urbanistica dell'area;
- estratto di mappa catastale;
- visura catastale della particella oggetto dell'istanza di acquisto.

Data _____ Firma _____

Conclusioni

La Commissione Patrimonio ha ritenuto di fornire ai colleghi un documento che costituisca uno strumento pratico di approfondimento e di lavoro soprattutto per quelli impegnati nella revisione pubblica. In particolare, il documento nasce dalla considerazione che la gestione del patrimonio, in un periodo di risorse decrescenti, deve valorizzare i beni dell'ente locale ed il revisore deve porre grande attenzione alle procedure messe in atto (o da porre in atto) per la quadratura dei conti pubblici. E' doveroso da parte del revisore un impegno costante finalizzato all'approfondimento delle singole fattispecie anche in considerazione dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia.

Approvato in Roma dalla Commissione Patrimonio in data 22 febbraio 2016