

LINEE GUIDA

ITAS 4 Immobilizzazioni materiali

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

ITAS 4 Immobilizzazioni materiali – Linee guida

Sommario

Premessa	4
Definizioni e Categorie	5
Rilevazione iniziale.....	7
ESEMPIO 1: ACQUISIZIONE DI UN'ATTREZZATURA.....	9
ESEMPIO 2: COSTRUZIONE DI UN FABBRICATO CON APPALTO A TERZI	10
Focus sugli Oneri finanziari.....	10
ESEMPIO 3: ACQUISIZIONE IN DONAZIONE DI UN TERRENO	12
ESEMPIO 4: ACQUISIZIONE PER DEVOLUZIONE DI UN EDIFICIO DA AMMINISTRAZIONE SOVRAORDINATA PER INCREMENTO FONDO DI DOTAZIONE	12
ESEMPIO 5: ACQUISIZIONE PER DEVOLUZIONE DI UN ARCHIVIO STORICO DA ALTRA AMMINISTRAZIONE.....	13
Valutazione successiva.....	14
ESEMPIO 6: RIVALUTAZIONE DI UN INVESTIMENTO IMMOBILIARE	15
ESEMPIO 7: SOSTENIMENTO DI SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA SU UN CESPITE.....	16
ESEMPIO 8: INTERVENTO CONSERVATIVO E MIGLIORATIVO SU ATTIVITA' DEL PATRIMONIO CULTURALE	17
Ammortamento.....	18
ESEMPIO 9: AMMORTAMENTO – metodo a quote costanti e metodo a quote decrescenti.....	19
ESEMPIO 10: AMMORTAMENTO – metodo per unità di prodotto	21
ESEMPIO 11: COMPONENT APPROACH (Approccio per componenti)	22
ESEMPIO 12: INTERVENTO CONSERVATIVO CON PERIODICITA' PLURIENNALE SU ATTIVITÀ DEL PATRIMONIO CULTURALE E RELATIVO AMMORTAMENTO	23
Eliminazione dal bilancio.....	23
ESEMPIO 13: IPOTESI 1 a) CESSIONE A TITOLO GRATUITO DI UN CESPITE INTERAMENTE AMMORTIZZATO	24
ESEMPIO 14: IPOTESI 1 b) CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI UN CESPITE INTERAMENTE AMMORTIZZATO	24

ESEMPIO 15: IPOTESI 2 a) CESSIONE A TITOLO GRATUITO DI UN CESPITE NON ANCORA INTERAMENTE AMMORTIZZATO	25
ESEMPIO 16: IPOTESI 2 b) CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI UN CESPITE NON ANCORA INTERAMENTE AMMORTIZZATO	25
Trasferimento da e verso la classe di investimenti immobiliari	26
ESEMPIO 17: TRASFERIMENTO DA INVESTIMENTO IMMOBILIARE A IMMOBILIZZAZIONE STRUMENTALE	27
ESEMPIO 18: TRASFERIMENTO DA IMMOBILIZZAZIONE STRUMENTALE A INVESTIMENTO IMMOBILIARE	27
Informazioni integrative	28
ESEMPIO 19: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – CLASSI DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	28
ESEMPIO 20: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ONERI FINANZIARI	30
ESEMPIO 21: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – INVESTIMENTI IMMOBILIARI	30
ESEMPIO 22: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ATTIVITA' BIOLOGICHE	31
ESEMPIO 23: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ATTIVITA' DEL PATRIMONIO CULTURALE	31
Appendice – Il valore d'uso per le attività del patrimonio culturale	32
ESEMPIO 24: DETERMINAZIONE DEL VALORE D'USO COL METODO PROSPETTICO	33
ESEMPIO 25: DETERMINAZIONE DEL VALORE D'USO COL METODO STORICO	38

ITAS 4 Immobilizzazioni materiali – Linee guida

Premessa

Il presente documento intende fornire delle linee guida per l'applicazione dell'ITAS 4¹ ai fini del trattamento contabile delle *Immobilizzazioni materiali*, con particolare riferimento a:

- a) la loro individuazione e classificazione;
- b) la loro rilevazione iniziale quali attività;
- c) la determinazione del loro valore contabile in fase di valutazione successiva;
- d) l'ammortamento;
- e) la loro dismissione.

Al fine di favorire una più agevole indicazione sulle procedure di contabilizzazione delle attività oggetto dell'ITAS 4, nelle presenti linee guida verranno illustrati alcuni esempi per la rilevazione e la valutazione di un'immobilizzazione materiale, per il suo ammortamento, per la capitalizzazione di una spesa e per la cessione del cespite con relativa contabilizzazione di eventuale plus/minusvalenza.

Si sottolinea come, nell'ambito di applicazione dell'ITAS 4, rientrano altresì i beni del patrimonio culturale rilevabili come attività.

È opportuno chiarire già in premessa che il valore iniziale delle attività definito dall'ITAS 4 rappresenta un valore di carico ("*entry value*") in regime di vigenza del principio contabile. Diversamente, qualora l'amministrazione si trovi in fase di prima applicazione del set di principi ITAS, il valore iniziale da attribuire alle attività è disciplinato dall'ITAS 19 – *Prima applicazione*, cui si rinvia.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato il 30 novembre 2023 dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance*. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

¹ Per l'elaborazione dell'ITAS 4 sono stati presi in considerazione l'IPSAS 16 (*Investment Property*), l'IPSAS 17 (*Property, Plant, and Equipment*), l'IPSAS 27 (*Agriculture*), l'IPSAS 5 (*Borrowing Costs*), nelle versioni pubblicate nel *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020*, nonché il Draft EPSAS Screening Report IPSAS 16 (*Investment Property*), aggiornato al 15 ottobre 2020.

Definizioni e Categorie

In relazione alle definizioni presenti nel par. 2 dell'ITAS, si riportano di seguito alcuni approfondimenti ed esempi.

Riguardo alla definizione di attività biologica, si precisa che rientrano in questa categoria esclusivamente le piante e gli animali viventi impiegati durevolmente nella produzione agricola (ad esempio un uliveto destinato alla coltura e produzione di olio appartenente ad un'azienda agraria universitaria; gli alpeggi di proprietà di Comuni e Comunità montane, utilizzati per la transumanza estiva del bestiame; le piante e gli animali presenti nelle cd. terre civiche). Per tali attività, ai sensi del par. 14 dell'ITAS 4, la valutazione avviene al valore di mercato al netto dei costi di vendita.

Diversamente, le piante e gli animali viventi impiegati durevolmente in altre attività istituzionali (si pensi, ad esempio, ai cani antidroga ed antimine, ai cavalli delle forze armate di polizia e di sicurezza, come anche agli allevamenti e alle piantagioni degli istituti zooprofilattici, agli animali del bioparco e degli acquari pubblici), così come le cd. risorse biologiche non coltivate (definite dal SEC 2010 come *"Animali, alberi e piante che forniscono prodotti utilizzabili una sola o più volte, sui quali sono esercitati diritti di proprietà, ma la cui crescita naturale e/o la cui rigenerazione non sono gestite o controllate direttamente da unità istituzionali"*) non integrano la definizione di attività biologica.

Alcune attività sono definite attività del patrimonio culturale, in virtù della loro rilevanza storica, artistica, archeologia, demo-etno-antropologica, ambientale. Al pari delle altre immobilizzazioni materiali, e salvo specifiche disposizioni, i beni del patrimonio culturale sono iscritti in bilancio quali attività qualora rispettino la definizione di attività prevista nel quadro concettuale (QC parr. 3.4-3.7) ed il loro valore sia determinato in modo da rispettare i postulati (QC parr. 2.1-2.33) e i vincoli (QC parr. 2.34-2.41) dell'informazione del bilancio di esercizio. Possibili esempi di attività del patrimonio culturale sono:

- a) edifici storici;
- b) opere d'arte;
- c) monumenti;
- d) beni demo-etno-antropologici;
- e) siti archeologici;
- f) beni librari;
- g) beni archivistici.

Le attività del patrimonio culturale presentano alcune caratteristiche peculiari, tra cui:

- a) è improbabile che il loro valore in termini culturali, ambientali, educativi e sociali sia pienamente espresso mediante un valore economico-finanziario;
- b) un costo di acquisto è generalmente non presente o, qualora presente, scarsamente rilevante;
- c) obblighi di legge possono imporre proibizioni o severi vincoli alla loro dismissione attraverso una vendita;
- d) sono spesso insostituibili ed incomparabili;
- e) la loro vita utile è indefinita;
- f) presentano generalmente le caratteristiche di non rivalità e non escludibilità nel consumo tipiche dei beni pubblici secondo la teoria economica.

Le attività del patrimonio culturale si distinguono in operative e non operative (par. 5 ITAS 4). Sono esempi di attività del patrimonio culturale non operative monumenti, quali il Colosseo, e rovine, quali il parco archeologico di Pompei. Sono esempi di attività del patrimonio culturale operative l'Ospedale Santa Maria Nuova di Firenze (bene culturale che ospita un ospedale), il cd. Palazzaccio di Roma (edificio storico che ospita la Corte Suprema di Cassazione), il Palazzo Vecchio di Firenze (edificio storico sede del Municipio).

Sono esempi di classi di immobilizzazioni materiali: terreni, fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature, mobili e arredi, automezzi.

Gli immobili ad uso strumentale sono beni a fecondità ripetuta aventi una strumentalità *diretta*, vale a dire sono direttamente impiegati nello svolgimento dell'attività di erogazione di beni/servizi pubblici da parte dell'amministrazione nell'ambito delle proprie finalità istituzionali. Sono esempi gli edifici adibiti ad uffici dell'amministrazione, gli ospedali, le caserme, le scuole, le università, gli alloggi destinati all'edilizia residenziale, gli alloggi universitari.

Sono esempi di infrastrutture le reti stradali e ferroviarie, le reti idriche ed elettriche, i sistemi fognari, eventuali reti di comunicazione. Si precisa, altresì, che non è requisito necessario per individuare un'infrastruttura la sua inamovibilità. Pertanto, rientrano tra le infrastrutture anche immobilizzazioni materiali mobili quali ad esempio una flotta di autobus o treni.

Gli investimenti immobiliari del patrimonio pubblico si differenziano dagli immobili ad uso strumentale in quanto sono caratterizzati dalla finalità di produrre redditi, nella forma di canoni di locazione, rendite o per l'apprezzamento del capitale investito. In tal caso si parla di beni aventi una strumentalità *indiretta*, vale a dire indirettamente funzionali all'attività tipica dell'ente. Si tratta di beni acquisiti attraverso processi di investimento che risultano estranei all'attività istituzionale dell'ente; tuttavia, producono introiti successivamente utilizzati per finanziare lo svolgimento di attività strumentali al soddisfacimento di bisogni pubblici. Per tale motivo vengono anche chiamati beni da reddito o patrimonio redditizio. Sono esempi i fabbricati acquistati dagli enti di previdenza per finalità di investimento e non per la vendita, o i terreni acquistati da un ospedale per l'apprezzamento del capitale investito, i beni appartenenti al patrimonio indisponibile dei comuni che generano canoni annui ad un valore di mercato, fatti salvi gli scopi sociali (art. 32, comma 8 della L. 23 dicembre 1994 n. 724). Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 4 gli immobili destinati alla vendita, cui si applica l'ITAS 10 - *Rimanenze*, e gli immobili oggetto di leasing, cui si applica l'ITAS 7 - *Locazioni*.

Quanto alle manutenzioni, occorre distinguere tra quelle ordinarie e straordinarie. Sono esempi di manutenzione ordinaria: interventi di pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate, ecc. Nel caso di attività del patrimonio culturale, gli interventi conservativi possono essere di tipo annuale o con periodicità pluriennale. Rappresenta un esempio di intervento conservativo il restauro conservativo *tantum* di un'opera pittorica. Rappresenta un esempio di intervento conservativo pluriennale la potatura degli alberi del parco di Villa D'Este, che avviene ciclicamente ogni cinque anni.

Sono esempi di manutenzione straordinaria quelli di ampliamento degli spazi, sopraelevazione di un edificio, interventi di efficientamento energetico, aggiunta di impianti di climatizzazione, messa a

norma di impianti, opere di adeguamento antisismico. Nel caso di attività del patrimonio culturale, sono esempi di interventi migliorativi la messa in sicurezza della Domus Aurea per garantirne l'accesso da parte dei visitatori; le tecnologie di stabilizzazione del microclima interno della Cappella degli Scrovegni di Padova per la salvaguardia degli affreschi presenti.

Sono esempi di oneri finanziari gli interessi passivi derivanti da finanziamenti, calcolati al tasso di interesse effettivo; le differenze di cambio sui prestiti in valuta estera, nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

Rilevazione iniziale

Le immobilizzazioni materiali sono rilevate come attività, ai sensi del par. 6 dell'ITAS 4, qualora rispettino la definizione di attività prevista nel quadro concettuale (QC parr. 3.4-3.7) ed il loro valore sia determinato in modo da rispettare i postulati (QC parr. 2.1-2.33) e i vincoli (QC parr. 2.34-2.41) dell'informazione del bilancio di esercizio. A titolo di controesempio, un bene paesaggistico come le Dolomiti non rispecchia la definizione di attività in quanto privo del requisito del controllo.

In virtù della definizione di attività di cui al quadro concettuale, il requisito del controllo può individuarsi anche nel caso in cui un'amministrazione possieda un'immobilizzazione materiale in forza di un valido titolo giuridico diverso dalla proprietà (ad esempio, comodato d'uso, concessione). In tal caso la *reporting entity* è l'amministrazione che detiene il controllo.

Sono esempi di universalità di beni, ai sensi del par. 8 dell'ITAS 4, le biblioteche, le pinacoteche, gli archivi, i musei. Si tratta, difatti, di aggregati di beni aventi una destinazione unitaria e, per i quali, anche in termini di vincolo costi/benefici, è opportuna una valutazione complessiva anziché dei beni presi singolarmente.

Le classi di immobilizzazioni materiali dell'amministrazione pubblica, ai sensi del par. 9 dell'ITAS 4, devono garantire la distinzione civilistica tra:

- a) beni demaniali (quali ad esempio le infrastrutture), con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale (ad esempio gli immobili riconosciuti di interesse storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia; le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche);
- b) beni patrimoniali indisponibili (quali ad esempio gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi), con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale (ad esempio le cose d'interesse storico, archeologico, paleontologico, paleontologico e artistico, da chiunque e in qualunque modo ritrovate nel sottosuolo);
- c) patrimonio disponibile, con separata indicazione degli investimenti immobiliari (es. case date in locazione per finalità di investimento, boschi e terreni dati in affitto per finalità di investimento).

Si rinvia, a tal fine, agli schemi di bilancio previsti dall'ITAS 1.

Vi sono diverse modalità attraverso le quali la pubblica amministrazione acquisisce un cespite. Esse possono essere a titolo oneroso o a titolo gratuito.

Sono esempi di acquisizioni a titolo oneroso:

- a) acquisto di un bene pronto all'uso dietro pagamento di un corrispettivo (es. acquisto di un edificio, acquisto di un'attrezzatura);
- b) realizzazione in economia. L'amministrazione organizza ed esegue direttamente i lavori, impiegando personale proprio o esterno (operai, consulenti, progettisti) e acquistando i materiali necessari (es. costruzione in economia di un macchinario);
- c) realizzazione attraverso un appalto a terzi, chiavi in mano (l'impresa appaltatrice realizza l'opera commissionata e fattura a stati di avanzamento lavori – SAL).

Le Immobilizzazioni in corso possono riguardare interventi di realizzazione di nuovi cespiti o di manutenzione straordinaria di cespiti esistenti, con lavori effettuati in economia» o appaltati a terzi. Si vengono così a determinare quattro tipi diversi di immobilizzazioni in corso, di seguito illustrate:

- a) Immobilizzazioni in corso per manutenzione straordinaria - in economia (ad esempio: interventi di manutenzione straordinaria su un immobile in uso ad un ministero realizzata in economia).
- b) Immobilizzazioni in corso per manutenzione straordinaria - appaltate a terzi (ad esempio: interventi di manutenzione straordinaria su un immobile in uso ad un ministero appaltata a terzi).
- c) Immobilizzazioni in corso per la realizzazione di nuove immobilizzazioni materiali - in economia (ad esempio: realizzazione in economia di un nuovo immobile destinato ad un ministero).
- d) Immobilizzazioni in corso per la realizzazione di nuove immobilizzazioni materiali - appaltate a terzi (ad esempio: realizzazione, appaltata a terzi, di un nuovo immobile destinato ad un ministero).

Sono esempi di acquisizioni a titolo gratuito:

- a) devoluzione da parte di un altro ente pubblico (ad esempio la gratuita devoluzione di terreni da demanio dello Stato a demanio comunale), per effetto di accordi internazionali (ad esempio per rimborso danni di guerra), come anche il subentro nei rapporti giuridici attivi e passivi a seguito di accorpamento di enti (es. fusione di Comuni; accorpamento di ASL);
- b) lascito o donazione (es. di museo/villa donato da famiglia benestante al Comune);
- c) baratto o permuta (es. permuta di apparecchiature informatiche tra Agenzia delle Entrate e un ateneo);
- d) scoperta o rinvenimento (es. parco archeologico di Pompei);
- e) acquisizione a seguito di sequestro a terzi (es. terreni confiscati alla mafia).

Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso sono valutate inizialmente al costo come determinato ai sensi dei parr. 14 e segg. dell'ITAS 4, ad eccezione delle attività biologiche impiegate in agricoltura che sono valutate al valore di mercato al netto dei costi di vendita.

Si riporta di seguito un esempio di acquisizione a titolo oneroso² dietro pagamento di un corrispettivo.

ESEMPIO 1: ACQUISIZIONE DI UN'ATTREZZATURA

Il 1° marzo 20XX l'Università degli Studi ALFA acquista tramite MEPA una fotocopiatrice in sostituzione della preesistente ormai guasta e non più riparabile:

- Prezzo di acquisto: € 2.100³
- Sconto commerciale applicato dal fornitore: € 100
- Costo di trasporto: € 150
- Costo di rimozione e smaltimento vecchia fotocopiatrice: € 30
- Costi di collaudo e messa in funzionamento nuova fotocopiatrice: € 50

Qual è l'importo da attribuire come costo delle immobilizzazioni materiali e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Tutti i costi sostenuti per acquisire l'immobilizzazione materiale e per porla nel luogo e nelle condizioni necessarie per il suo utilizzo secondo le modalità decise dall'amministrazione, compresa la rimozione del precedente bene, al netto di sconti commerciali o abbuoni, concorrono alla determinazione del costo del bene. Pertanto, l'importo da attribuire all'immobilizzazione è dato da:

$$2.100 - 100 + 150 + 30 + 50 = 2.230$$

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione iniziale dell'immobile è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Attrezzature	2.230	
Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		2.230

Si riporta di seguito un esempio di acquisizione a titolo oneroso attraverso appalto a terzi fatturato per SAL.

² In tutti gli esempi che seguono, qualora trattasi di beni demaniali o patrimoniali indisponibili (ad esempio, costruzione in economia di una caserma), è necessaria la creazione di una riserva indisponibile di patrimonio (par. 10 ITAS 4). Per la creazione della riserva, si procederà stornando eventuali avanzi di amministrazione, riserve, fondo di dotazione e, in ultimo, qualora non ci fosse capienza, attraverso la creazione di una riserva negativa di patrimonio netto, che rappresenta un deficit patrimoniale.

³ In tutti gli esempi che seguono l'IVA non viene considerata in quanto si ipotizza che le operazioni vengano svolte nell'esercizio di attività non commerciale. Il costo effettivamente sostenuto include anche l'onere per l'imposta sul valore aggiunto se l'amministrazione opera in regime di IVA indetraibile.

ESEMPIO 2: COSTRUZIONE DI UN FABBRICATO CON APPALTO A TERZI

Il 20° aprile 20XX il Ministero della Giustizia ha concesso in appalto la realizzazione di nuove aule di giustizia all’Azienda BETA. La conclusione delle nuove aule è prevista per il 20 aprile 20x+2. L’azienda appaltatrice emette fattura per stato avanzamento lavori ogni 6 mesi. Ad ottobre 20XX il Ministero riceve la prima fattura per SAL pari ad € 200.000.

Qual è l’importo da attribuire come costo delle immobilizzazioni materiali e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

L’importo in fattura rappresenta il valore dell’immobilizzazione in corso di realizzazione, pari ad € 200.000.

La scrittura contabile della rilevazione e valutazione dell’immobile è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Immobilizzazioni materiali in corso	200.000	
Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		200.000

Questa procedura deve essere adottata dall’inizio dei lavori fino a quando il bene non sia completato e reso disponibile per l’uso e, quindi, iscrivibile nel bilancio nella specifica classe di immobilizzazione materiale. Peraltro, solo da quel momento il cespite sarà ammortizzabile.

Pertanto, alla conclusione dei lavori, il saldo del conto “Immobilizzazioni in corso” è stornato con giroconto alle “Immobilizzazioni materiali”, nell’apposita classe.

CONTI	DARE	AVERE
Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o destinati all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	800.000	
Immobilizzazioni materiali in corso		800.000

Focus sugli Oneri finanziari

Qualora per l’acquisto a titolo oneroso di un’immobilizzazione materiale l’amministrazione abbia acceso un finanziamento, gli oneri finanziari sostenuti possono essere spesati a conto economico o capitalizzati nel valore dell’immobilizzazione (tranne nel caso di investimenti immobiliari), dandone motivazione in nota integrativa, alle condizioni previste dai parr. 20-23 dell’ITAS 4.

Secondo il trattamento alternativo consentito, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene sono inclusi nel costo del bene stesso. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se:

- a) è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri o un potenziale di servizio per l'amministrazione; e
- b) possono essere attendibilmente determinati. Gli altri oneri finanziari sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono valutate inizialmente al minore tra il valore di mercato ed il costo di sostituzione, qualora entrambi i criteri di valutazione soddisfino i postulati e vincoli dell'informazione di bilancio. Se il bene perviene da altra amministrazione che aveva già contabilizzato l'immobilizzazione materiale, anche nel caso di attività del patrimonio culturale, il valore iniziale corrisponde al valore contabile precedentemente contabilizzato dall'amministrazione cedente (ai sensi del par. 25 dell'ITAS 4) secondo i medesimi criteri previsti dall'ITAS. Ciò è necessario altresì per favorire il corretto consolidamento dei dati. Qualora, viceversa, l'amministrazione cedente non avesse valorizzato il bene, lo stesso verrà valutato per la prima volta dall'amministrazione ricevente secondo le disposizioni dell'ITAS 4, in regime di vigenza del principio contabile, o secondo le disposizioni dell'ITAS 19, se l'amministrazione si trova in fase di prima applicazione del set di principi ITAS.

La definizione di valore di mercato (coerentemente con quanto indicato nel QC parr. 4.14 – 4.16) fa riferimento ad una libera transazione tra venditori e acquirenti consapevoli, nel pieno rispetto delle condizioni di mercato. La migliore evidenza del valore di mercato è data dai prezzi correnti presenti in un mercato attivo per operazioni comparabili.

Per molte attività, il valore di mercato può essere determinato prontamente facendo riferimento ai prezzi quotati in un mercato attivo e liquido. Per esempio, è generalmente possibile rinvenire i prezzi di mercato di terreni, fabbricati senza destinazioni specifiche, veicoli a motore e molti tipi di impianti e macchinari. Il valore assicurato è altresì assimilabile ad un valore di mercato.

Qualora il valore di mercato non sia così determinabile, in via residuale il valore di mercato di elementi di un'immobilizzazione materiale può essere determinato tramite perizia da parte di un esperto di valutazione in possesso di una qualifica professionale riconosciuta e pertinente.

La definizione di costo di sostituzione (coerentemente a quanto indicato nel QC parr 4.17-4.22) fa invece riferimento al costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per riuscire a garantire il medesimo potenziale di servizio di quella attività. Ad esempio, qualora degli uffici pubblici siano collocati all'interno di un edificio, il costo di sostituzione può essere stimato prendendo a riferimento un altro edificio che, per metratura, posizionamento ed altre caratteristiche similari, sarebbe idoneo ad ospitare i medesimi uffici.

Si riporta di seguito un esempio di acquisizione a titolo gratuito di un terreno.

ESEMPIO 3: ACQUISIZIONE IN DONAZIONE DI UN TERRENO

Il 14 febbraio 20XX il Comune di Roma riceve in donazione da un privato un terreno edificabile di 1 ettaro in località Rocca Priora. Nell'atto di donazione non è desumibile il valore dell'immobilizzazione materiale. Tuttavia, dalle stime del mercato immobiliare, il valore dei terreni edificabili presenti in quella zona è pari a 800 euro al mq.

Qual è l'importo da attribuire all'immobilizzazione materiale e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Il valore che il mercato immobiliare attribuisce ai terreni edificabili di quella zona è rappresentativo del valore di mercato del bene, pari dunque ad 8.000.000. Come indicato nell'ITAS 4.26, in contropartita al valore dell'immobilizzazione è riportato un provento, così come previsto dall'ITAS 9.

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione dell'immobile è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Terreni del patrimonio disponibile	8.000.000	
Altri ricavi e proventi diversi		8.000.000

Si riporta di seguito un esempio di acquisizione a titolo gratuito con trasferimento da altra amministrazione effettuato a titolo di incremento del fondo di dotazione o ripiano perdite pregresse

ESEMPIO 4: ACQUISIZIONE PER DEVOLUZIONE DI UN EDIFICIO DA AMMINISTRAZIONE SOVRAORDINATA PER INCREMENTO FONDO DI DOTAZIONE

Il 28 febbraio 20XX la ASL Roma X riceve dalla Regione Lazio un edificio di 1.000 mq in zona Tuscolana a titolo di incremento del fondo di dotazione dell'amministrazione conferitaria.

Qual è l'importo da attribuire all'immobilizzazione materiale e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Nel bilancio dell'amministrazione cedente il fabbricato presentava un costo storico di euro 3.000.000 ed un fondo ammortamento di euro 500.000, dunque un valore contabile di euro 2.500.000. Pertanto, l'immobilizzazione verrà iscritta nel bilancio dell'amministrazione conferitaria ad un valore iniziale di euro 2.500.000.

Poiché il bene è conferito a titolo di incremento del fondo di dotazione, come previsto dall'ITAS 4.26, in contropartita al valore dell'immobilizzazione si genera un incremento di patrimonio netto.

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione dell'immobile è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o destinati all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	2.500.000	
Fondo di dotazione iniziale		2.500.000

Specifica per le attività del patrimonio culturale

Anche le attività del patrimonio culturale possono essere acquisite a titolo oneroso o a titolo gratuito. Nel caso di acquisto con corrispettivo, coerentemente con quanto previsto per le altre tipologie di immobilizzazioni materiali nel par. 14 dell'ITAS 4, il criterio di valutazione del valore iniziale è il costo. Nel caso di acquisto senza corrispettivo, coerentemente con quanto indicato nel par. 28 dell'ITAS 4, i criteri di valutazione del valore iniziale sono: per le attività non operative, il valore di mercato ed il valore d'uso; per le attività operative, ai citati criteri si aggiunge anche il costo di sostituzione. La motivazione che ha condotto alla scelta del criterio da applicare deve essere indicata in nota integrativa.

Si riporta di seguito un esempio di acquisizione a titolo gratuito con trasferimento da altra amministrazione.

ESEMPIO 5: ACQUISIZIONE PER DEVOLUZIONE DI UN ARCHIVIO STORICO DA ALTRA AMMINISTRAZIONE

Il 15 marzo 20XX il Comune X cede a titolo gratuito il proprio archivio storico all'Università Y. Tale archivio, considerato universalità di beni, nel bilancio dell'amministrazione cedente presentava un valore di euro 3.000.000 pari al suo valore assicurato.

Qual è l'importo da attribuire all'immobilizzazione materiale e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti per l'amministrazione conferitaria? E quali scritture per l'amministrazione cedente?

L'immobilizzazione verrà iscritta nel bilancio dell'amministrazione conferitaria ad un valore iniziale di euro 3.000.000. A fronte del conferimento, dovrà costituirsi una riserva indisponibile di pari importo.

Per contro l'amministrazione conferitaria dovrà stornare l'immobilizzazione e la relativa riserva che aveva precedentemente creato.

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione dell'attività del patrimonio culturale per l'Università è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Beni mobili del demanio culturale	3.000.000	
Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		3.000.000

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione dell'attività del patrimonio culturale per il Comune è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili	3.000.000	
Beni mobili del demanio culturale		3.000.000

Tra i criteri specifici per le attività del patrimonio culturale, l'ITAS 4.28 include il valore d'uso. Tale valore può essere determinato, ai sensi dell'ITAS 4.31-4.37, come il maggior valore tra l'attualizzazione dei flussi netti di cassa inerenti alla fruibilità dell'attività culturale e il montante dei flussi finanziari inerenti ai costi sostenuti in passato per la fruibilità del bene.

Ai fini della determinazione del tasso di attualizzazione come previsto dall'ITAS 4.35, occorre fare riferimento alle linee guida elaborate da Eurostat ai fini della stima dei diritti pensionistici dei sistemi pubblici (*pension entitlements*) per la compilazione della tavola 29 dei Conti Nazionali secondo i criteri definitivi e metodologici del SEC 2010 (documento dal titolo "*Technical compilation guide for pension data in National Accounts*", la cui ultima versione è attualmente disponibile all'indirizzo: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/11336404/KS-GQ-20-008-EN-N.pdf/954bad30-1074-af17-15da-303ee9252074>).

Ai fini della determinazione del tasso di capitalizzazione, come previsto dall'ITAS 4.38, occorre fare riferimento ai rendimenti medi di mercato dei titoli di Stato a lungo termine presenti nel *database* disponibile sul sito Eurostat attualmente all'indirizzo <https://ec.europa.eu/eurostat/web/exchange-and-interest-rates/database> seguendo il seguente percorso: *Database -> Selected Datasets -> Interest rates -> Long term government bond yields* e selezionando il Paese (Italy) e l'anno di riferimento.

Si rinvia all'appendice per gli esempi di applicazione del metodo del valore d'uso alle attività del patrimonio culturale.

Valutazione successiva

La valutazione successiva avviene secondo il modello del costo per tutte le immobilizzazioni materiali (iscrizione in bilancio al costo al netto degli ammortamenti cumulati e perdite cumulate per riduzione di valore), ad eccezione degli investimenti immobiliari, per i quali è possibile seguire il modello del valore di mercato, e delle attività biologiche impiegate in agricoltura, per le quali si applica il modello del valore di mercato (al netto dei costi di vendita). La determinazione del valore di mercato per gli

investimenti immobiliari può, a titolo di esempio, essere effettuata ricorrendo alle valutazioni dell’Agenzia del Demanio o del mercato immobiliare; la determinazione del valore di mercato delle attività biologiche impiegate in agricoltura può, a titolo di esempio, essere effettuata ricorrendo ai prezzi del mercato agroalimentare, alle valutazioni dell’Istituto di Servizi per il Mercato Agricolo Alimentare (ISMEA) o della Borsa Merci della Camera di Commercio.

Durante la vita utile del cespite possono accadere diversi fatti che ne modificano il valore contabile esposto nello Stato Patrimoniale: rivalutazioni/svalutazioni e manutenzioni straordinarie.

La rivalutazione rappresenta un incremento permanente del valore originario del cespite dovuto a fatti esterni, alle condizioni stabilite dalla legge ed ai principi contabili. A livello contabile, la rivalutazione genera un incremento del valore iniziale del cespite; se la rivalutazione si applica ad un bene valutato secondo il modello del costo, in contropartita si movimenterà una riserva di rivalutazione mentre se la rivalutazione si applica ad un bene valutato secondo il modello del valore di mercato essa genererà un componente economico positivo.

Quando il valore di un’immobilizzazione materiale viene rideterminato, gli ammortamenti accumulati alla data della rideterminazione di valore sono trattati in uno dei seguenti modi:

- a) rideterminati in proporzione alla variazione del valore contabile lordo dell’attività, in modo che il valore contabile di quest’ultima dopo la nuova valutazione equivalga al suo valore rideterminato. Tuttavia, i principi contabili internazionali prevedono questo metodo nel caso in cui la rideterminazione venga al costo di sostituzione.
- b) eliminati a fronte del valore contabile lordo dell’attività, e il valore netto dell’attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rideterminato dell’attività. Questo metodo viene spesso utilizzato per gli edifici.

Si riporta di seguito un esempio di rivalutazione di un investimento immobiliare nell’ipotesi b).

ESEMPIO 6: RIVALUTAZIONE DI UN INVESTIMENTO IMMOBILIARE

Si consideri il caso del Comune X che procede alla rideterminazione del valore del fabbricato che detiene come investimento immobiliare, dieci anni dopo la sua acquisizione e prima iscrizione in bilancio, avvenuti nell’anno n, sulla base dei seguenti dati:

- Valore iniziale (valore di mercato): 900.000 euro
- Valore residuo: 0
- Vita utile del bene: 30 anni
- Quota di ammortamento annua (quote costanti): 30.000 euro

Situazione al 31/12/n+9:

- Fondo ammortamento cumulato: 300.000 euro
- Valore contabile: 600.000 euro

In data 31/12/n+9 viene rideterminato il valore del fabbricato al suo valore di mercato, che risulta pari ad euro 1.000.000.

Il valore contabile del fabbricato deve essere sostituito dal nuovo valore rideterminato come segue:

- Si elimina contabilmente il fondo ammortamento cumulato fino a quella data, pari ad euro 300.000;
- Si incrementa il valore iniziale del bene fino a giungere al nuovo valore rideterminato per euro 100.000 (valore iniziale 900.000, valore rideterminato 1.000.000).

L'incremento del valore netto contabile del bene è pari complessivamente a 400.000 euro (1.000.000-600.000), di cui 300.000 hanno contribuito ad azzerare il fondo ammortamento e 100.000 sono stati inseriti ad incremento del valore iniziale del bene.

La contropartita di questo incremento di valore netto contabile, ai sensi dell'ITAS 4.45, è un componente economico positivo.

La nuova quota di ammortamento è pari al nuovo valore contabile del bene (1.000.000) ripartito per il numero di anni di vita utile residua (20 anni), pertanto a quote costanti 50.000 (1.000.000/20).

Contabilmente la scrittura contabile è la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Fabbricati non destinati a sede di uffici pubblici	100.000	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	300.000	
Rivalutazioni di beni materiali		400.000

Per le svalutazioni, si rinvia all'ITAS 8 ed alle relative linee guida.

Per quanto riguarda il trattamento contabile delle manutenzioni ordinarie e straordinarie legate ad un'immobilizzazione materiale, si riporta di seguito un esempio.

ESEMPIO 7: SOSTENIMENTO DI SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA SU UN CESPITE

Nell'anno X l'Università ALFA fa eseguire interventi di manutenzione ordinaria degli ascensori per euro 100.000. Provvede, inoltre, a sostituire gli infissi delle aule in cui si svolge la didattica con altri più efficienti dal punto di vista energetico. Il costo di tale operazione ammonta a complessivi 200.000 euro.

Quali sono le registrazioni contabili corrispondenti a queste due operazioni?

Nel primo caso, trattandosi di interventi di manutenzione ordinaria di impianti, tali costi vanno dunque spesi a conto economico.

CONTI	DARE	AVERE
Costi per manutenzione ordinaria	100.000	
Debiti correnti verso fornitori per prestazione di servizi		100.000

Nel secondo caso, trattandosi di interventi di manutenzione straordinaria del fabbricato, l'importo viene capitalizzato, ossia portato ad incremento del valore contabile del cespite.

CONTI	DARE	AVERE
Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o destinati all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	200.000	
Debiti correnti verso fornitori per prestazione di servizi		200.000

Specifica per le attività del patrimonio culturale

Per le attività del patrimonio culturale, gli interventi conservativi sono imputati a conto economico mentre gli interventi migliorativi comportano la rideterminazione del valore contabile e l'adeguamento della riserva indisponibile.

Si riporta di seguito un esempio di trattamento contabile di intervento conservativo e migliorativo su attività del patrimonio culturale.

ESEMPIO 8: INTERVENTO CONSERVATIVO E MIGLIORATIVO SU ATTIVITA' DEL PATRIMONIO CULTURALE

Nel corso dell'anno X, si esegue un intervento di restauro conservativo della statua di Paolina Bonaparte presente presso la Galleria Borghese di Roma. In data 30 novembre X si riceve la fattura per tale intervento che ammonta ad euro 500.000.

Nello stesso anno la Galleria Borghese amplia i propri spazi realizzando una nuova sala espositiva dove collocare opere precedentemente poste nei depositi.

Quali sono le registrazioni contabili corrispondenti a queste due operazioni?

Nel primo caso, trattandosi di interventi di tipo conservativo, tali costi vanno spesi a conto economico.

CONTI	DARE	AVERE
Costi per manutenzione ordinaria	500.000	
Debiti correnti verso fornitori per prestazione di servizi		500.000

Nel secondo caso, trattandosi di interventi migliorativi della fruibilità, la Galleria Borghese dovrà provvedere a rideterminare il valore contabile utilizzando uno dei criteri di valutazione di cui all'ITAS 4.28.

Poniamo che la valutazione iniziale abbia determinato un valore d'uso pari ad euro 955.759.964, mentre la nuova determinazione individui un valore contabile di euro 1.000.000.000. A questo punto nel bilancio della *reporting entity* occorrerà incrementare il valore dell'attività del patrimonio culturale in oggetto e la relativa riserva indisponibile per la differenza.

CONTI	DARE	AVERE
Beni immobili del demanio culturale non in concessione	44.240.036	
Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		44.240.036

Ammortamento

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali è disciplinato dai parr. 48-64 dell'ITAS 4. L'ammortamento avviene fuori conto, vale a dire attraverso la creazione di un fondo ammortamento.

Con riferimento agli investimenti immobiliari, gli stessi sono soggetti ad ammortamento se valutati al costo.

L'amministrazione deve scegliere il metodo che, coerentemente con quanto previsto dal par. 51 dell'ITAS 4, riflette più fedelmente la modalità con cui prevede di fruire dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio generati dall'attività. I metodi generalmente utilizzati per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un'attività durante la sua vita utile sono:

- a) il metodo a quote costanti;
- b) il metodo scalare decrescente;
- c) il metodo per unità di prodotto.

Il metodo di ammortamento a quote costanti comporta una quota costante durante la vita utile, se il valore residuo dell'attività non cambia. Il metodo scalare decrescente comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile. Il metodo per unità di prodotto risulta in una quota basata sull'utilizzo o la quantità di prodotto attesa. Si procederà di seguito con delle esemplificazioni.

ESEMPIO 9: AMMORTAMENTO – metodo a quote costanti e metodo a quote decrescenti

Nella predisposizione del piano di ammortamento di un'immobilizzazione, è necessario conoscere i seguenti elementi:

- il valore iniziale dell'immobilizzazione;
- il valore residuo dell'immobilizzazione al termine della sua vita utile;
- il valore da ammortizzare, dato dalla differenza tra valore iniziale e valore residuo;
- la durata della vita utile;
- il metodo di ammortamento.

Si consideri un Comune che deve predisporre un piano di ammortamento per l'acquisto di un nuovo set di poltrone per una sala di rappresentanza. Il costo d'acquisto delle poltrone è pari 2.550 euro, si stima una vita utile di 5 anni ed un valore residuo di 50 euro al termine della stessa. Pertanto,

- Valore iniziale = € 2.550;
- Valore residuo finale = € 50;
- Valore da ammortizzare = Valore iniziale – Valore residuo finale = 2.550 – 50 = 2.500;
- Vita utile = 5 anni.

Si analizzano di seguito i metodi di ammortamento:

a) Metodo a quote costanti

Si determina la quota costante rapportando il valore ammortizzabile alla vita utile:

$$\text{QUOTA DI AMMORTAMENTO ANNUA} = \frac{\text{Valore iniziale} - \text{Valore residuo}}{n.\text{anni di vita utile}} = 2.500 / 5 = 500$$

Pertanto, il piano di ammortamento sarà:

Piano a quote costanti	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Valore iniziale	2.550	2.550	2.550	2.550	2.550
Valore da ammortizzare	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500
Quota amm.to annua	500	500	500	500	500
Fondo amm.to cumulato	500	1.000	1.500	2.000	2.500
Valore Contabile residuo	2.050	1.550	1.050	550	50

La registrazione contabile da effettuare al 31/12 di ognuno dei 5 anni sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamenti Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	500	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		500

b) Metodo a quote scalari decrescenti

Si determina dapprima un coefficiente K dato da

$$K = \frac{\text{Valore iniziale} - \text{Valore residuo}}{\sum_1^n \text{anni di vita utile}} = (2.550 - 50) / 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 2.500 / 15 = 167$$

Successivamente si moltiplica il coefficiente K per il numero degli anni di ammortamento in modo decrescente.

Piano a quote decrescenti:

q1 = 167 × 5 = 833

q2 = 167 × 4 = 667

q3 = 167 × 3 = 500

q4 = 167 × 2 = 333

q5 = 167 × 1 = 167

Piano a quote decrescenti	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Valore iniziale	2.550	2.550	2.550	2.550	2.550
Valore da ammortizzare	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500
Quota amm.to annua	833	667	500	333	167
Fondo amm.to cumulato	833	1.500	2.000	2.333	2.500
Valore Contabile residuo	1.717	1.050	550	217	50

La registrazione contabile da effettuare al 31/12 di ognuno dei 5 anni vedrà la movimentazione dei medesimi conti, ma l'importo varierà di anno in anno:

1° anno:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	833	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		833

2° anno:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	667	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		667

3° anno:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	500	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		500

4° anno:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	333	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		333

5° anno:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Mobili e arredi di fabbricati destinati a pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici non in concessione	167	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		167

ESEMPIO 10: AMMORTAMENTO – metodo per unità di prodotto

L'ASL deve procedere all'ammortamento dell'attrezzatura radiodiagnostica acquistata nell'anno x per consentire l'effettuazione di RX domiciliari a pazienti iscritti al Centro di Assistenza Domiciliare (CAD).

Il costo d'acquisto dell'apparecchiatura è pari a 90.000 euro, e si stima che la stessa sia idonea ad effettuare n. 10.000 RX prima della sua obsolescenza. Considerando che il numero di radiologie domiciliari effettuate da medici del CAD è pari a circa 1.000 l'anno, e che il valore residuo a fine vita utile sia pari a zero, la quota di ammortamento può essere determinata come segue:

Quota di ammortamento = $90.000 / 10.000 * 1.000 = 9.000$ per 10 anni

La registrazione contabile da effettuare al 31/12 di ognuno dei 10 anni sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento Attrezzature	9.000	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile		9.000

Al fine di agevolare l'operato delle amministrazioni e favorire l'uniformità di applicazione, per determinare la vita utile dei beni è possibile fare riferimento alle aliquote annuali di ammortamento attualmente previste con riguardo alle voci di V livello di ammortamento del Piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali dello Stato (Allegato 3, DM 27 dicembre 2022). L'eventuale applicazione di un'aliquota di ammortamento differente va motivata in nota integrativa.

Si precisa che nel caso in cui vi siano parti dell'immobilizzazione materiale aventi un costo significativo rispetto al costo totale dell'immobilizzazione stessa, tali parti vengono iscritte ed ammortizzate separatamente (cd *component approach*). Si riporta di seguito un esempio.

ESEMPIO 11: COMPONENT APPROACH (Approccio per componenti)

Il Ministero della Difesa possiede un aeromobile la cui durata di utilizzo è prevista in 15 anni, mentre il motore è sostituito ogni 5 anni. Il costo complessivo dell'aeromobile è di 200.000 euro di cui il costo del motore è di 80.000 euro. Il costo del motore è significativo rispetto al costo totale dell'aeromobile; pertanto, è opportuno che esso venga ammortizzato separatamente rispetto al resto dell'immobilizzazione materiale.

Ipotizzando che il valore residuo dell'aeromobile sia pari a zero, e un ammortamento a quote costanti, la quota di ammortamento totale dell'immobilizzazione deve essere suddivisa in quota di ammortamento del motore, pari a 16.000 euro (80.000/5) e quota di ammortamento del resto dell'aeromobile, pari a 8.000 euro (120.000/15).

Specifica per le attività del patrimonio culturale

Le attività del patrimonio culturale, al pari della maggior parte dei terreni⁴, avendo vita utile indefinita non sono soggette ad ammortamento. Tuttavia, come si è visto in precedenza, tali attività possono necessitare di interventi conservativi, annuali o pluriennali, o di interventi migliorativi. Nel caso di interventi conservativi con periodicità pluriennale, essi vengono iscritti nell'attivo patrimoniale separatamente dal bene e autonomamente ammortizzati (ai sensi del par. 64 dell'ITAS 4).

Si riporta di seguito un esempio relativo all'ammortamento di intervento conservativo con cadenza pluriennale:

ESEMPIO 12: INTERVENTO CONSERVATIVO CON PERIODICITA' PLURIENNALE SU ATTIVITÀ DEL PATRIMONIO CULTURALE E RELATIVO AMMORTAMENTO

Nel corso dell'anno 20XX si esegue un intervento di potatura degli alberi presenti nel parco di Villa d'Este per euro 100.000. Tale intervento si effettua ogni cinque anni.

Tale importo va iscritto nel bilancio dell'amministrazione separatamente rispetto all'attività del patrimonio culturale cui inerisce. Mentre l'attività del patrimonio culturale non verrà ammortizzata, l'intervento di manutenzione subirà un ammortamento per una vita utile di cinque anni.

La registrazione contabile sarà pertanto:

CONTI	DARE	AVERE
Costi per manutenzioni	100.000	
Debiti correnti verso fornitori per prestazioni di servizi		100.000

Ipotizzando un ammortamento a quote costanti, al 31/12, dovrà poi effettuarsi la seguente scrittura:

CONTI	DARE	AVERE
Ammortamento manutenzioni conservative pluriennali beni immobili del demanio culturale non in concessione	20.000	
Fondi ammortamento di beni demaniali		20.000

Eliminazione dal bilancio

Il valore contabile di un'immobilizzazione materiale deve essere eliminato dal bilancio di esercizio nel caso in cui si verificano le ipotesi previste dal par. 66 dell'ITAS 4.

⁴ Fanno ad esempio eccezione le cave ed i siti adibiti a discarica.

In caso di cessione, gli effetti contabili della cessione del cespite dipendono dalle modalità di dismissione (a titolo gratuito o a titolo oneroso) e dal valore contabile residuo al momento della dismissione.

	Caso 1) Valore contabile residuo del cespite uguale a zero (cespite già interamente ammortizzato)	Caso 2) Valore contabile residuo maggiore di zero (cespite ancora non completamente ammortizzato)
a) Cessione a titolo gratuito (rottamazione, donazione, distruzione)	Cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento). Nessun effetto economico.	Cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e registrazione di una minusvalenza.
b) Cessione a titolo oneroso (vendita)	Cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e registrazione di una plusvalenza	Cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e registrazione di un'eventuale plusvalenza o una minusvalenza.

ESEMPIO 13: IPOTESI 1 a) CESSIONE A TITOLO GRATUITO DI UN CESPITE INTERAMENTE AMMORTIZZATO

In data 8 marzo 20XX il Comune di Roma cede a titolo gratuito ad una ONLUS un proprio pulmino del costo storico di euro 50.000, con un fondo ammortamento cumulato di euro 50.000.

La scrittura contabile sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	50.000	
Mezzi di trasporto		50.000

ESEMPIO 14: IPOTESI 1 b) CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI UN CESPITE INTERAMENTE AMMORTIZZATO

In data 8 marzo 20XX il Comune di Roma vende ad un proprio dipendente un proprio pulmino del costo storico di euro 50.000, con un fondo ammortamento cumulato di euro 50.000, ad un prezzo di euro 1.000.

Il valore contabile residuo del pullmino è pari a 0 (50.000 – 50.000). Il prezzo di vendita è pari a 1.000 pertanto si genera una plusvalenza di 1.000.

La scrittura contabile sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	50.000	
Crediti correnti da cessione di beni	1.000	
Mezzi di trasporto		50.000
Plusvalenza da alienazione di beni materiali		1.000

ESEMPIO 15: IPOTESI 2 a) CESSIONE A TITOLO GRATUITO DI UN CESPITE NON ANCORA INTERAMENTE AMMORTIZZATO

In data 8 marzo 20XX il Comune di Roma cede a titolo gratuito ad una ONLUS un proprio pulmino del costo storico di euro 50.000, con un fondo ammortamento cumulato di euro 45.000.

Il valore contabile residuo del pulmino è pari a 5.000 (50.000 – 45.000), essendo ceduto a titolo gratuito si genera pertanto una minusvalenza di 5.000.

La scrittura contabile sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	45.000	
Minusvalenza da alienazione di beni materiali	5.000	
Mezzi di trasporto		50.000

ESEMPIO 16: IPOTESI 2 b) CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI UN CESPITE NON ANCORA INTERAMENTE AMMORTIZZATO

In data 8 marzo 20XX il Comune di Roma vende ad un proprio dipendente un proprio pulmino del costo storico di euro 50.000, con un fondo ammortamento cumulato di euro 45.000, ad un prezzo di euro 6.000.

Il valore contabile residuo del pulmino è pari a 5.000 (50.000 – 45.000), essendo ceduto ad un prezzo di 6.000 si genera una plusvalenza pari a 1.000 (6.000- 5.000).

La scrittura contabile sarà:

CONTI	DARE	AVERE
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	45.000	
Mezzi di trasporto		45.000

CONTI	DARE	AVERE
Crediti correnti da cessione di beni	6.000	
Mezzi di trasporto		5.000
Plusvalenza da alienazione di beni materiali		1.000

Qualora il pulmino fosse invece venduto ad un prezzo di euro 3.000, la prima scrittura di storno del fondo ammortamento nel conto acceso all'automezzo sarebbe la medesima. Tuttavia, poiché il valore contabile residuo del pulmino è pari a 5.000 (50.000 – 45.000), ed esso viene ceduto ad un prezzo di 3.000 si genera una minusvalenza pari a 2.000 (5.000- 3.000). Pertanto, la seconda scrittura diverrebbe:

CONTI	DARE	AVERE
Crediti correnti da cessione di beni	3.000	
Minusvalenza da alienazione di beni materiali	2.000	
Mezzi di trasporto		5.000

Trasferimento da e verso la classe di investimenti immobiliari

La destinazione d'uso di un immobile da parte di un'amministrazione pubblica può variare nel tempo, come previsto dai parr. 70-73 dell'ITAS 4. Ad esempio, un'amministrazione pubblica può decidere di iniziare ad utilizzare per fini istituzionali un edificio finora utilizzato come investimento immobiliare, o di convertire in hotel una costruzione correntemente utilizzata nel settore marittimo o per l'amministrazione e di localarla a operatori del settore privato.

Nel primo caso, l'edificio inizialmente contabilizzato come un investimento immobiliare verrebbe riclassificato come un immobile ad uso strumentale. Nel secondo caso, la costruzione verrebbe contabilizzata tra le immobilizzazioni materiali fino a quando termina il suo utilizzo come bene strumentale e viene successivamente riclassificata come un investimento immobiliare.

ESEMPIO 17: TRASFERIMENTO DA INVESTIMENTO IMMOBILIARE A IMMOBILIZZAZIONE STRUMENTALE

Un Comune dispone di un terreno finora utilizzato quale investimento immobiliare. Il terreno è iscritto in bilancio ad un valore di mercato di euro 1.000.000. In data 3/1 l'Amministrazione decide di destinare il terreno a parcheggio per i dipendenti del prospiciente ufficio del municipio rimuovendo il divieto di accesso e tracciando la segnaletica necessaria al nuovo utilizzo del bene.

Il valore di mercato alla data di cambiamento di destinazione d'uso rappresenta il costo del cespite ai fini della sua contabilizzazione. Pertanto, la scrittura sarà la seguente:

CONTI	DARE	AVERE
Terreni del patrimonio disponibile	1.000.000	
Investimenti immobiliari		1.000.000

ESEMPIO 18: TRASFERIMENTO DA IMMOBILIZZAZIONE STRUMENTALE A INVESTIMENTO IMMOBILIARE

La Guardia Costiera dispone di un fabbricato acquistato 5 anni fa e finora impiegato per rimessaggio navale. Attualmente l'edificio strumentale è contabilizzato in bilancio al suo costo storico di euro 2.000.000, con fondo ammortamento di euro 500.000, vita utile residua 15 anni. L'amministrazione decide di cambiare la destinazione d'uso di tale fabbricato trasferendo le navi in altro rimessaggio più funzionale dal punto di vista logistico ed affittando la struttura per rimessaggio privato a fine di investimento. Il valore di mercato dell'edificio è di euro 1.600.000.

Il valore contabile del fabbricato deve essere sostituito dal nuovo valore rideterminato come segue:

- Si elimina contabilmente il fondo ammortamento cumulato fino a quella data, pari ad euro 500.000;
- Si decrementa il valore iniziale del fabbricato di 400.000 nel passaggio dalla categoria degli immobili strumentali a quella degli investimenti immobiliari (valore iniziale del fabbricato strumentale 2.000.000, valore rideterminato del fabbricato ad uso investimento 1.600.000);

L'incremento del valore netto contabile del bene è pari complessivamente a 100.000 euro (nuovo valore contabile fabbricato ad uso investimento 1.600.000 – valore contabile del fabbricato ad uso strumentale 1.500.000), pari alla differenza tra fondo ammortamento di 500.000 e 400.000 per decremento del valore iniziale del bene.

La contropartita di questo incremento di valore netto contabile, ai sensi dell'ITAS 4.45, è un componente economico positivo.

CONTI	DARE	AVERE
Investimenti immobiliari	1.600.000	
Fondi ammortamento di beni del patrimonio disponibile	500.000	
Fabbricati non destinati a sede di uffici pubblici		2.000.000
Rivalutazioni di beni materiali		100.000

Informazioni integrative

I parr. 74-91 dell'ITAS 4 descrivono nel dettaglio le informazioni aggiuntive di tipo quali-quantitativo richieste in nota integrativa.

Si riportano di seguito delle esemplificazioni.

ESEMPIO 19: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – CLASSI DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Il Ministero degli Interni è un'entità del settore pubblico che controlla una vasta gamma di immobili, impianti e macchinari ed è responsabile della loro sostituzione e manutenzione. Si riportano di seguito esempi relativi alle informazioni integrative relative alla classe di immobilizzazioni "Terreni", "Fabbricati", "Macchinari", "Mobili e attrezzature".

Terreni

I terreni consistono in ventimila ettari distribuiti in varie aree geografiche. I terreni, acquisiti a titolo oneroso, sono valutati al costo storico ai sensi dell'ITAS 4. Sono presenti i seguenti vincoli:

- Cinquecento ettari di terreno (iscritti in bilancio ad un valore pari a 62.500 euro) sono dichiarati di interesse nazionale e non possono essere venduti senza approvazione del legislatore;
- Duecento ettari (iscritti in bilancio ad un valore pari a 25.000 euro) dei terreni di interesse nazionale e altri duemila ettari (iscritti in bilancio ad un valore pari a 250.000 euro) di altri terreni sono oggetto di una vertenza legale da parte dei vecchi proprietari in una Corte internazionale dei diritti umani e la Corte ha disposto che i terreni non possano essere dismessi fino a che la controversia non venga risolta; il Ministero riconosce la competenza della Corte su tale caso.

Fabbricati

I fabbricati sono costituiti da alloggi per uso ufficio e complessi industriali in diverse aree geografiche. I fabbricati, acquisiti a titolo oneroso, sono rilevati al costo al netto degli ammortamenti. L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile del fabbricato. Gli edifici ad uso ufficio hanno una vita utile di venticinque anni, i complessi industriali di quindici anni.

Il Ministero ha stipulato cinque contratti per la costruzione di nuovi fabbricati; i relativi costi totali ammontano a 250.000 euro.

Macchinari

I macchinari sono valutati al costo al netto degli ammortamenti. L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile dei macchinari. I macchinari hanno vite utili diverse:

- Trattori: 10 anni
- Dispositivi di lavaggio: 4 anni
- Gru: 15 anni

Il Ministero ha stipulato un contratto per sostituire le gru che utilizza per la pulizia e la manutenzione degli edifici; il relativo costo ammonta a 100.000 euro.

Mobili e attrezzature

Mobili e attrezzature sono valutati al costo al netto degli ammortamenti. L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile di mobili e attrezzature. Tutti gli elementi all'interno di tale categoria hanno una vita utile di cinque anni.

(dati in milioni di euro)	Terreni		Fabbricati		Macchinari		Mobili e attrezzature	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Periodo di riferimento	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Saldo di apertura	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Incrementi	--	--	250	100	120	200	20	100
Dismissioni	--	--	150	40	60	80	20	--
Ammortamento annuo	--	--	160	180	145	135	50	50
Rideterminazioni dei valori (nette)	250	225	-30	-50	--	--	--	--
Saldo di chiusura	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Somma delle eccedenze di rivalutazione	750	500	250	250	--	--	--	--
Somma delle eccedenze negative da rideterminazione del valore	25	25	380	350	--	--	--	--
Valore contabile lordo	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Ammortamento accumulato	--	--	500	340	500	355	100	50
Valore contabile netto	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

ESEMPIO 20: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ONERI FINANZIARI

Il Comune X ha sostenuto oneri finanziari per la costruzione in economia ad un costo di 150.000 euro di un parcheggio su un precedente terreno di proprietà.

Relativamente agli oneri finanziari sostenuti per la costruzione del parcheggio, in applicazione dell'ITAS 4 il Comune ha optato per la politica di capitalizzazione degli stessi sul valore del cespite sussistendone i requisiti per un importo pari ad euro 15.000.

Tale valore deriva dall'applicazione di un tasso medio dell'1% riferito ai prestiti attinti per le finalità generali dell'ente.

ESEMPIO 21: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – INVESTIMENTI IMMOBILIARI

L'INPS detiene fabbricati destinati ad investimento immobiliare (concesso in locazione, da cui trae fitti attivi), non destinati alla vendita, distinti dagli altri fabbricati strumentali impiegati direttamente per la propria attività istituzionale. Tali cespiti risultano iscritti in bilancio al valore di mercato. La stima è stata effettuata dagli uffici interni all'amministrazione sulla base dei prezzi del mercato immobiliare per edifici simili per caratteristiche, tipologia e metratura nella stessa zona.

Tali fabbricati generano fitti attivi annui per euro 1.000.000.000 ed hanno necessitato di manutenzioni ordinarie per euro 2.000.000.

In relazione alle informazioni qualitative:

Regione	Localizzazione geografica	Indirizzo	Tipologia dell'immobile	Tipologia del terreno	Utilizzo	Superficie	Cubatura	Epoca costruzione	Vincolo paesaggistico

In relazione alle informazioni quantitative:

	Fabbricati	
	Anno X	Anno X-1
Saldo di apertura	...	
Incrementi		
Dismissioni		
Ammortamento annuo		
Rideterminazioni dei valori (nette)		
Saldo di chiusura		
Somma delle eccedenze di rivalutazione		
Somma delle eccedenze negative da rideterminazione del valore		
Valore contabile lordo		
Ammortamento accumulato		
Valore contabile netto		
Trasferimenti da/verso altre classi di immobilizzazioni o rimanenze		

ESEMPIO 22: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ATTIVITA' BIOLOGICHE

L'Università ALFA ha un'azienda agraria didattico-sperimentale che, oltre alle attività didattiche e di ricerca, svolge attività collaterali proprie della sua natura quali la raccolta e la distribuzione dei prodotti aziendali (es. olio, miele). Le piante d'ulivo e le arnie che ospitano le api sono attività biologiche coltivate e sono possedute per la distribuzione a fronte di un corrispettivo simbolico ai dipendenti dell'ateneo. Esse sono valutate al valore di mercato. L'olio e il miele sono produzione agricola e seguono le regole contabili previste dall'ITAS 10 – *Rimanenze*

ESEMPIO 23: INFORMAZIONI INTEGRATIVE – ATTIVITA' DEL PATRIMONIO CULTURALE

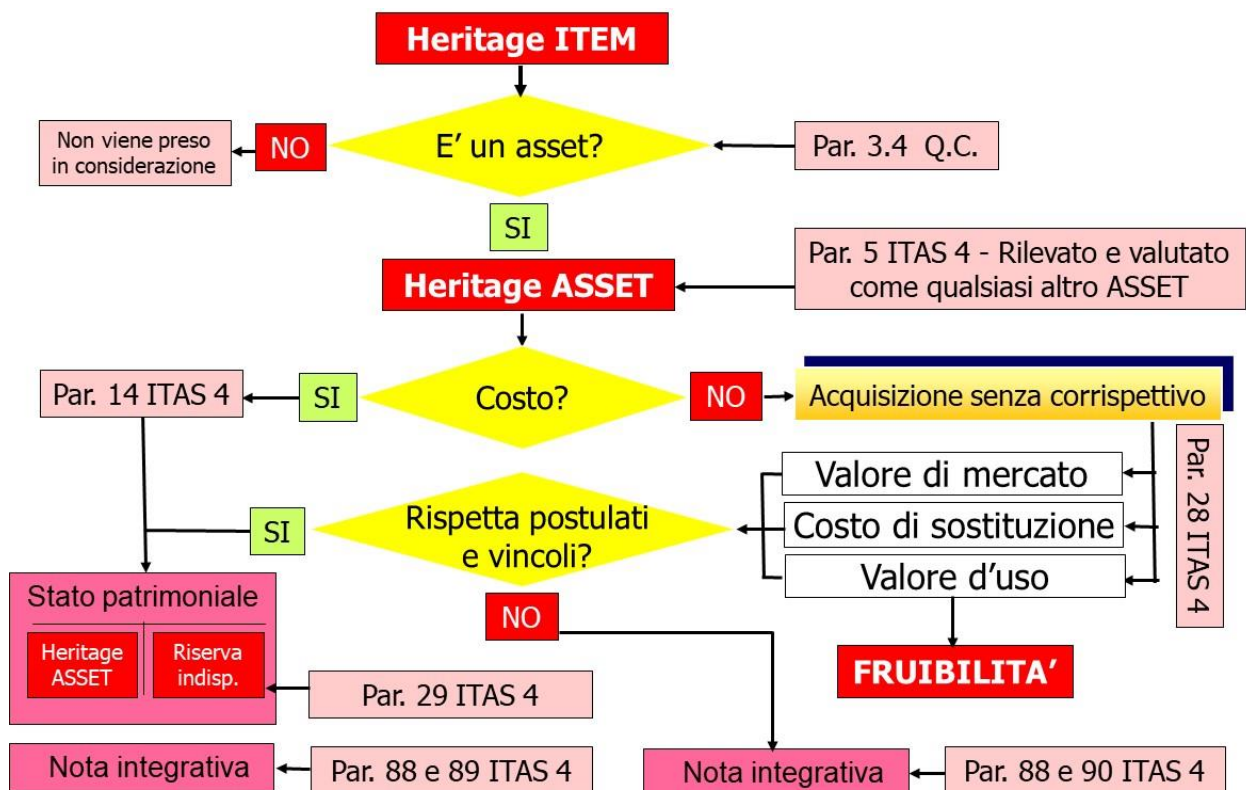
Il Ministero della Giustizia detiene, tra le altre immobilizzazioni materiali, la seguente attività del patrimonio culturale:

- Palazzo di Giustizia, piazza Cavour (Roma), realizzato nel 1911, attività operativa (sede della Corte Suprema di Cassazione, ospita altresì la Biblioteca Centrale Giuridica), edificio storico, universalità di beni (presenta statue, dipinti, etc.), divenuto sede della Suprema Corte dall'anno 19XX, l'accesso è consentito solo ai soggetti autorizzati, il budget annuo allocato per la manutenzione e gestione è pari ad euro...

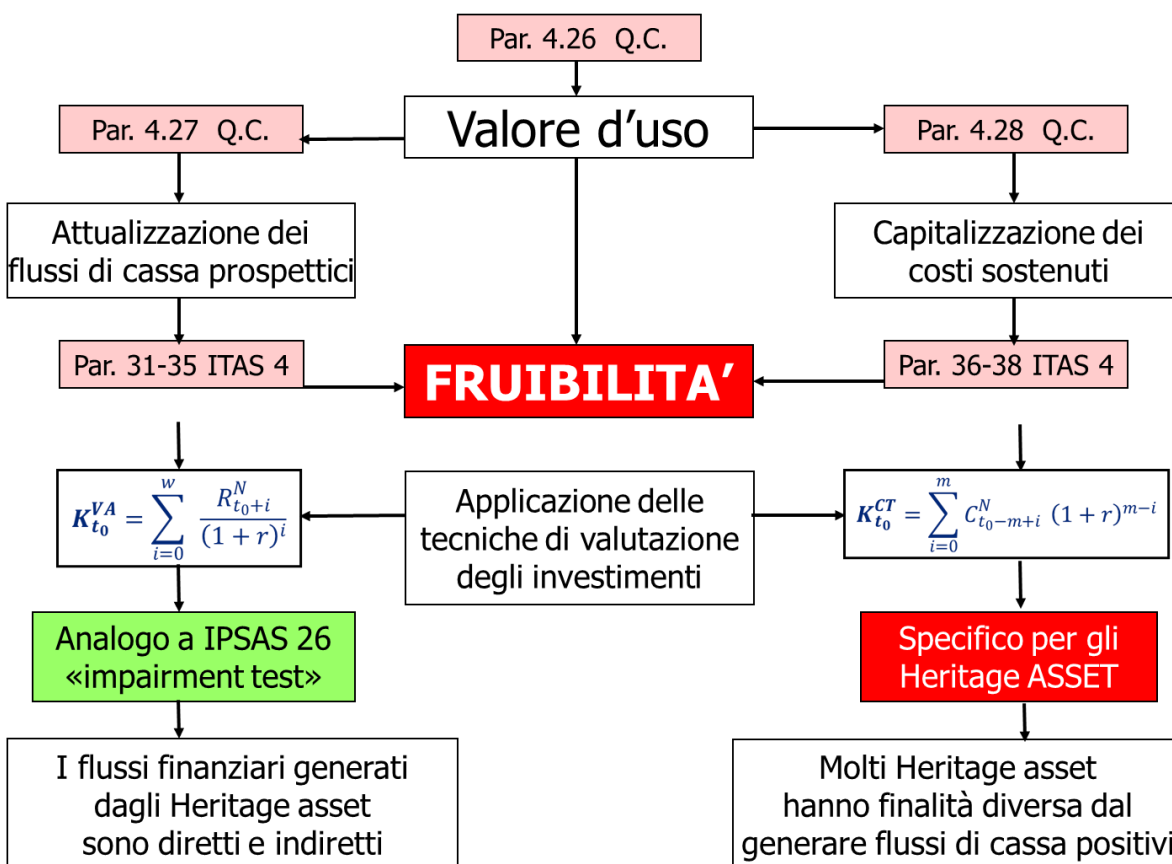
In data 1/1/202X viene iscritto per la prima volta in bilancio al costo di sostituzione pari ad euro X.XXX.XXX.XXX. Tale criterio è stato ritenuto idoneo in quanto trattasi di attività operativa.

Appendice – Il valore d’uso per le attività del patrimonio culturale

Una delle novità più importanti introdotte dall’ITAS 4 attiene all’iscrizione in bilancio delle attività del patrimonio culturale che ne abbiano i requisiti. A tal fine, il seguente *flow chart* ne sintetizza le modalità.



Per quanto attiene, in particolare, al metodo del “valore d’uso”, esso può alternativamente essere determinato come segue:



Si riporta di seguito un esempio di applicazione del metodo del valore d’uso attraverso l’attualizzazione dei flussi di cassa prospettici.

ESEMPIO 24: DETERMINAZIONE DEL VALORE D’USO COL METODO PROSPETTICO

La Galleria Borghese è un “ufficio” del Ministero della Cultura dotato di autonomia speciale (scientifica, finanziaria, organizzativa e contabile) collocato all’interno del Parco di Villa Borghese a Roma. Essa ospita importantissime opere d’arte quali sculture, bassorilievi, mosaici antichi, dipinti di prestigiosi artisti. Al fine di applicare il metodo del valore d’uso occorre definire tre parametri:

- i flussi;
- il tasso;
- il tempo.

Con riguardo ai flussi, essi sono flussi netti di cassa sia diretti che indiretti. I flussi diretti sono sintetizzati nella seguente tabella:

RICAVI (a)
Ricavi da vendita di biglietti (inclusivi del diritto di prenotazione)
Altri ricavi:
- concessioni sul bene
- servizi in concessione diretta
- sponsor, contributi di privati per investimenti
- altro
COSTI (b)
Personale (retribuzione, incarichi, buoni pasto, contributi, polizze)
Funzionamento:
- beni di consumo e servizi
- altro
RITORNI NETTI DIRETTI (c)=(a) - (b)

Per quanto concerne i flussi indiretti si fa riferimento, in buona sostanza, alle imposte derivanti dall'attività economica riconducibile alla domanda generata dai visitatori, nonché alle eventuali tasse applicate al soggiorno degli stessi. I dati di base per il calcolo della componente indiretta dei ritorni netti sono riportati nella tabella seguente:

Dati visitatori
Numero visitatori
Numero complessivo
Visitatori fuori area di riferimento
Tempo mediamente speso per la visita (in giorni)
Spesa media giornaliera
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Dati fiscali
Aliquote medie imposte indirette (IVA)
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Rapporto medio fra imponibile e fatturato
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Aliquota media imposte dirette
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Tassa di soggiorno
Altro (pedaggio, ecc..)

L'effetto indiretto complessivo sui ritorni attesi è ottenuto come somma delle imposte indirette, delle imposte dirette e della tassa di soggiorno.

Per quanto riguarda la fonte dei dati, il numero di visitatori viene generalmente fornito dagli enti che gestiscono i siti artistico-culturali, mentre i dati riguardanti i visitatori fuori dall'area di riferimento, qualora non direttamente rilevati, possono essere stimati applicando al numero complessivo dei visitatori percentuali desunte da rilevazioni campionarie o da contesti similari.

Il tempo mediamente speso per la visita del sito artistico-culturale viene stimato tenendo in considerazione, non soltanto il tempo mediamente richiesto per la visita dello stesso, ma anche il tempo necessario per raggiungerlo.

I dati utili alla stima della spesa media giornaliera per settore di attività sono stati elaborati avendo come riferimento alcune analisi e studi inerenti i settori considerati.⁵

I dati fiscali, analizzati a livello regionale, sono desumibili dalla base dati "Elaborazioni per utenti istituzionali - statistiche sulle dichiarazioni" del Dipartimento delle Finanze. In particolare, l'aliquota media applicabile per il calcolo delle imposte indirette (Imposta sul Valore Aggiunto - IVA) può essere approssimata dall'aliquota ordinaria prevalente in ciascuno dei tre settori di attività considerati. Per gli stessi settori, il valore medio del rapporto tra imponibile e fatturato può essere desunto, a livello regionale, dai dati relativi ai ricavi, al reddito imponibile e all'imposta netta delle società di capitali, persone fisiche e società di persone.

Ulteriori informazioni relative, ad esempio, alla tassa di soggiorno, al parcheggio o al costo di accesso alle città/aree di ubicazione del sito, possono essere desunte in parte da statistiche di fonte Istat e, in parte, dai dati raccolti dagli enti che gestiscono l'attività del patrimonio culturale.

Riguardo ai tassi, la scelta del tasso di sconto è desunta dal quadro di ipotesi adottate nell'ambito delle procedure multilaterali per l'analisi della sostenibilità delle finanze pubbliche.

Nell'ambito delle procedure multilaterali per l'analisi della sostenibilità delle finanze pubbliche, la crescita dell'economia dei Paesi europei si attesta, mediamente, attorno all'1,3% nel periodo 2016-2070, con un andamento crescente che converge attorno all'1,5% reale nei decenni finali del periodo di previsione. Ai fini della proiezione del debito, il tasso di interesse viene assunto convergere al 3% reale dopo un periodo di transizione di 5 anni⁶. Queste stesse ipotesi sono state indicate nelle linee guida elaborate da Eurostat ai fini della stima dei diritti pensionistici dei sistemi pubblici (*pension entitlements*) per la compilazione della tavola 29 dei Conti Nazionali secondo i criteri definitori e metodologici del SEC 2010⁷. Si assume, pertanto, un differenziale fra tasso di interesse (3%) e crescita economica (1,5%) all'incirca pari all'1,5% in linea con le indicazioni macroeconomiche definite in ambito europeo. Ne consegue che, attualmente, si ritiene idoneo applicare un tasso di attualizzazione dell'1,5%.

⁵ Di seguito si riportano alcune fonti informative relative alla spesa media giornaliera per settore di attività e per città:

- RES STR global per Federalberghi;
- Angem - Associazione nazionale della ristorazione collettiva e servizi vari;
- Doxa – fonte "Indagine Doxa per Groupon", aprile 2017.

⁶ European Commission - WGA (2017), *The 2018 Ageing Report: Underlying Assumptions and Projection Methodologies*, Institutional paper 065/November.

⁷ ECB-Eurostat (2012), Technical compilation guide for pension data in National Accounts, 2011 Edition; Nota SeSD n. 8/2018.

Quanto al fattore tempo, la formula della rendita perpetua presuppone l'ipotesi di un orizzonte temporale illimitato, coerente con la vita utile ritenuta illimitata dell'attività del patrimonio culturale.

Nel caso di specie, per quanto riguarda le proiezioni dei flussi finanziari si è preso come riferimento la media dei dati contabili relativi agli esercizi 2017-2019. Tale scelta è ritenuta ragionevole in considerazione del fatto che il 2017 è il primo anno per il quale è disponibile il bilancio di esercizio della *reporting entity* come ente dotato di autonomia contabile; inoltre, si sono esclusi gli esercizi 2020-2021 per neutralizzare gli effetti dovuti alle fluttuazioni economiche legate alla pandemia, che renderebbero meno attendibile il risultato.

	GALLERIA BORGHESE
Ricavi da vendita di biglietti	6.566.160
Altri ricavi:	917.136
- concessioni sul bene	597.915
- servizi in gestione diretta	179.160
- sponsor, contributi di privati	92.052
- altro	48.009
RICAVI (a)	7.483.295
Personale	2.329.578
Funzionamento:	2.313.799
- beni di consumo e servizi	1.485.260
- altro	828.538
COSTI (b)	4.643.377
RITORNI NETTI DIRETTI (c)=(a) - (b)	2.839.918

Per quanto attiene alla stima dei flussi indiretti, l'area di riferimento è stata fatta coincidere con la regione. È stato possibile determinare il numero di visitatori fuori regione utilizzando come parametro di riferimento i dati degli acquisti dei biglietti online, i quali consentono fra l'altro di rilevare anche la provenienza geografica dei visitatori. Per gli acquisti con modalità tradizionali, si è ipotizzata la stessa proporzione riscontrata per gli acquisti online. Il tempo medio speso dai visitatori di Galleria Borghese è stato assunto pari a un giorno.

	GALLERIA BORGHESE
Numero di visitatori	571.237
Visitatori fuori Regione	456.989
Tempo speso per la visita (giorni)	1,0
Spesa alberghiera giornaliera	129
Spesa di ristorazione giornaliera	42
Altre spese giornaliere (trasporto,	10
Totale spese per albergo	58.951.624
Totale spese per ristorazione	23.991.940
Totale spese per altro	5.712.367
TOTALE IMPOSTE INDIRETTE (IVA)	8.059.630
Settore alberghiero	5.359.239
Settore ristorazione	2.181.085
Altri settori (trasporti e altro)	519.306
TASSA DI SOGGIORNO (giornaliera)	2.170.699
TOTALE IMPOSTE DIRETTE	1.266.152
Settore alberghiero	710.234
Settore ristorazione	471.462
Altri settori (trasporti e altro)	84.456
ALTRO (pedaggi,...)	0
RITORNI INDIRETTI	11.496.481

Sommando flussi diretti ed indiretti, ed applicando il tasso di sconto come precedentemente individuato, attraverso l'applicazione della formula della rendita perpetua risulta quanto segue:

Ricavi (+)	7.483.295
Costi (-)	4.643.377
RITORNI DIRETTI	2.839.918
Imposte indirette (IVA) (+)	8.059.630
Tassa di soggiorno (+)	2.170.699
Imposte dirette (+)	1.266.152
Altro (+)	0
RITORNI INDIRETTI	11.496.481
RITORNI NETTI TOTALI	14.336.399
TASSO DI SCONTO	1,50%
VALORE DEL BENE	955.759.933

Si riporta di seguito un esempio di applicazione del metodo del valore d'uso attraverso la capitalizzazione dei costi sostenuti.

ESEMPIO 25: DETERMINAZIONE DEL VALORE D'USO COL METODO STORICO

L'ente GAMMA dispone di un archivio storico ritenuto iscrivibile in bilancio come attività del patrimonio culturale. L'accesso all'archivio è libero, i ritorni diretti netti sono nulli (l'ente riceve introiti esattamente pari alle spese per il funzionamento del bene) ed il numero di visitatori è esiguo. In tale circostanza l'applicazione del metodo prospettico non darebbe luogo a valori significativi.

Si ritiene, pertanto, di applicare il metodo storico. Anche in tal caso occorrerà definire i tre parametri:

- flussi;
- tasso;
- tempo.

L'ente dispone di un sistema di contabilità generale ed analitica, nonché bilanci certificati e depositati, che permettono di individuare i costi riconducibili alla realizzazione dell'attività del patrimonio culturale dalla data di istituzione dell'archivio (2010).

Per quanto concerne il fattore tempo, disponendo l'ente di una serie storica così completa, si prende dunque a riferimento l'orizzonte temporale che va dalla data di istituzione dell'archivio (2010) alla data di effettuazione della valutazione (2022).

Per quanto concerne i flussi, i paragrafi 36 e 37 dell'ITAS 4 forniscono una indicazione di massima delle voci di costo considerare. Posto che per tale attività del patrimonio culturale non è determinabile un prezzo di acquisto (essendo pervenuto all'ente tramite un'operazione senza corrispettivo), sono però individuabili i costi direttamente attribuibili per mettere l'attività nel luogo e nella condizione necessaria per essere in grado operare nel modo inteso dalla governance e dal management dell'ente, dunque affinché esso sia fruibile. Tra questi, è opportuno altresì includere i costi dei benefici per i dipendenti derivanti direttamente dalla realizzazione del bene, nonché i costi sostenuti per la preparazione del sito che avrebbe ospitato il bene.

Considerando che i parr. 36-37 dell'ITAS 4 prevedono nel novero dei costi tutti quelli sostenuti "per mantenere o incrementare la fruibilità e la conservazione del bene", includendo "sia le opere conservative (...) che quelle volte a garantirne l'accesso, anche mediatico" si ritiene possibile includere sia gli interventi conservativi che quelli migliorativi, nonché le spese di funzionamento.

Un'ultima riflessione meritano i cd. costi-opportunità o oneri figurativi. Si tratta di costi connessi a fattori produttivi impiegati in azienda cui non corrisponde un esborso monetario. Alla luce delle informazioni acquisite, l'archivio è collocato negli spazi di una struttura messa a disposizione dall'ente sovraordinato. Qualora l'ente GAMMA non avesse la disponibilità di tale spazio, dovrebbe ragionevolmente pagare un affitto per poter usufruire di un luogo dove fisicamente collocare il proprio archivio. Tale costo di affitto è un onere figurativo che si ritiene di poter considerare.

Alla luce di tali riflessioni, nella determinazione del valore dell'archivio si ritiene di considerare le seguenti voci di costo: costi sostenuti per l'istituzione dell'archivio; costo del personale archivistico (retribuzione, buoni pasto, contributi, polizze, etc.); interventi conservativi sull'archivio (restauro, conservazione, etc.), interventi migliorativi della fruizione dell'archivio (allestimenti, progetti di digitalizzazione, progetti di descrizione del patrimonio, etc.), costi sostenuti per la concessione della

sede (affitto spazio adibito ad Archivio); spese di funzionamento (pulizia, impianto condizionamento, sistemi di sicurezza/antincendio/staff security/porte tagliafuoco/lampade, consumo energetico, ecc.).

Per quanto concerne il tasso, conformemente a quanto previsto dal par. 38, esso è determinato sulla base dei rendimenti medi di mercato, alla data di riferimento della stima, dei titoli di Stato a lungo termine. Tali informazioni sono rinvenibili nel sito dell'EUROSTAT. Con riferimento agli anni che vanno dal 2010 al 2021 sono rinvenibili i seguenti dati:

	PAESE
ANNO	ITALIA
2010	4,04%
2011	5,42%
2012	5,49%
2013	4,32%
2014	2,89%
2015	1,71%
2016	1,49%
2017	2,11%
2018	2,61%
2019	1,95%
2020	1,17%
2021	0,81%

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
TASSO ITALIA	4,04%	5,42%	5,49%	4,32%	2,89%	1,71%	1,49%	2,11%	2,61%	1,95%	1,17%	0,81%
Costi sostenuti per istituzione archivio	30.000,00 €											
Personale	80.000,00 €	920.000,00 €	92.000,00 €	97.000,00 €	98.000,00 €	105.000,00 €	105.000,00 €	106.000,00 €	106.000,00 €	107.000,00 €	110.000,00 €	110.000,00 €
Interventi conservativi	2.000,00 €	2.000,00 €	8.000,00 €	4.000,00 €	4.200,00 €	8.000,00 €	500,00 €	1.000,00 €	3.000,00 €	1.000,00 €		
Interventi migliorativi	7.000,00 €	7.000,00 €		5.000,00 €	4.000,00 €	1.300,00 €	7.400,00 €	20.000,00 €	6.000,00 €	23.000,00 €		27.000,00 €
Costi sostenuti per la concessione della sede	45.000,00 €	47.000,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €	51.000,00 €	51.000,00 €	51.000,00 €	52.000,00 €	54.000,00 €
Spese di funzionamento	16.000,00 €	17.000,00 €	18.000,00 €	18.000,00 €	18.300,00 €	18.600,00 €	18.800,00 €	20.000,00 €	20.500,00 €	20.500,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €

L'applicazione della formula dell'interesse composto ai flussi rilevati nelle diverse annualità al tasso di capitalizzazione per il periodo che va dalla data di creazione dell'archivio alla data di valutazione porta a determinare un valore dell'archivio pari ad € 4.248.892,90.