

**LA RIFORMA 1.15 DEL PNRR «DOTARE LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI ITALIANE DI
UN SISTEMA UNICO DI CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE»**



Ragioneria
Generale
dello Stato

Il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali

Alessio Durante

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ragioneria Generale dello Stato
Ispettorato Generale del Bilancio



Le immobilizzazioni materiali

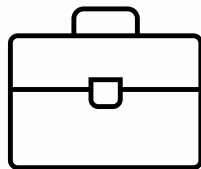
Le immobilizzazioni materiali sono **beni tangibili** destinati a essere utilizzati nella produzione o fornitura di beni e servizi, per la locazione a terzi oppure per finalità amministrative e sono caratterizzati da un **utilizzo durevole** che si estende oltre l'esercizio in corso.

Nella maggior parte dei casi, tali beni sono detenuti per **uso strumentale diretto** all'attività istituzionale dell'amministrazione, come nel caso di edifici adibiti a pubblici uffici, ospedali, caserme o università

Esistono, tuttavia, casi particolari in cui le immobilizzazioni sono detenute a fini di investimento, **contribuendo indirettamente all'attività istituzionale** attraverso la generazione di redditi da locazione, rendite o per l'apprezzamento del capitale investito.

Le tipologie di immobilizzazione materiale

Le immobilizzazioni materiali possono essere classificate in ragione...



... della loro **natura giuridica**:

- Beni demaniali;
- Beni patrimoniali indisponibili;
- Beni patrimoniali disponibili.

... delle loro **caratteristiche intrinseche**:

- Infrastrutture;
- Attività biologiche;
- Attività del patrimonio culturale.

... della **funzione** esercitata:

- bene ad uso strumentale;
- investimenti immobiliari.

Risorsa

Una risorsa è un bene che ha:

- un **potenziale di servizio**; o
- la capacità di generare **benefici economici**.

(QC ITAS, par. 3.5)

Attività

Un'attività è una **risorsa** attualmente **controllata** da un'amministrazione pubblica come risultato di un'operazione o di un altro evento passato.

(QC ITAS, par. 3.4)

Il controllo

Il controllo di una risorsa comporta la **capacità di utilizzare la risorsa** (o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere:

- del **potenziale di servizio**; o
- dei **benefici economici** da questa derivanti.

Tale **condizione** è verificata con l'esistenza di un diritto, o di una situazione di fatto, che consenta all'amministrazione pubblica di utilizzare la risorsa e di inibire o limitare l'accesso alla stessa da parte di terzi.

(QC ITAS, par. 3.6)



Il controllo di una risorsa può manifestarsi disgiuntamente dal titolo di proprietà o dalla titolarità del bene. Si tratta di una condizione sostanziale che dev'essere riscontrata caso per caso. Al fine di supportare le amministrazioni nell'attività di verifica del controllo, RGS ha sviluppato uno specifico strumento utile, la **Checklist per la rilevazione di un'immobilizzazione materiale** (cfr. Nota SeSD n. 131/2024).

Le fasi di gestione contabile delle immobilizzazioni

ITAS 4 è lo standard contabile che disciplina il trattamento delle immobilizzazioni materiali, definendone i principi di rilevazione, valutazione e rappresentazione nel bilancio delle pubbliche amministrazioni.

Le fasi del processo di contabilizzazione descritte in ITAS 4 sono le seguenti:

- Rilevazione iniziale
- Valutazione iniziale
- Valutazione successiva

Il processo di contabilizzazione è finalizzato all'esposizione in bilancio del valore dell'immobilizzazione materiale e delle informazioni da riportare in nota integrativa.



Un momento propedeutico e strumentale alla corretta contabilizzazione consiste nell'**inventariazione**, ovvero nella raccolta sistematica delle informazioni contabili ed extra-contabili utili a tutte le fasi. Al fine di supportare le amministrazioni nell'individuazione delle informazioni rilevanti da includere negli inventari, RGS ha sviluppato uno specifico strumento, il **Set minimo di attributi inventariali** (cfr. Nota SeSD n. 131/2024).

Rilevazione iniziale

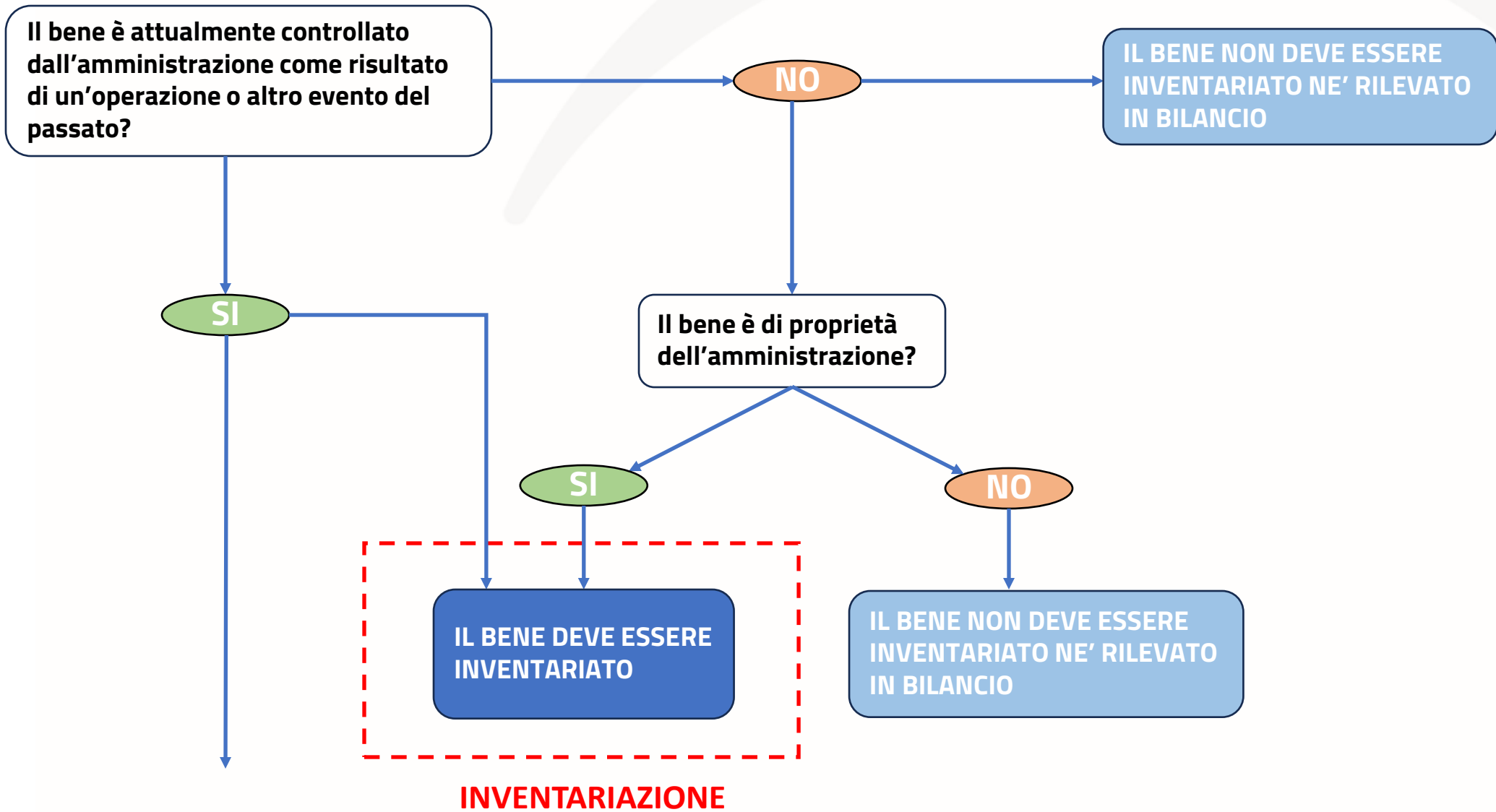
Un'immobilizzazione materiale è rilevata come un'attività se:

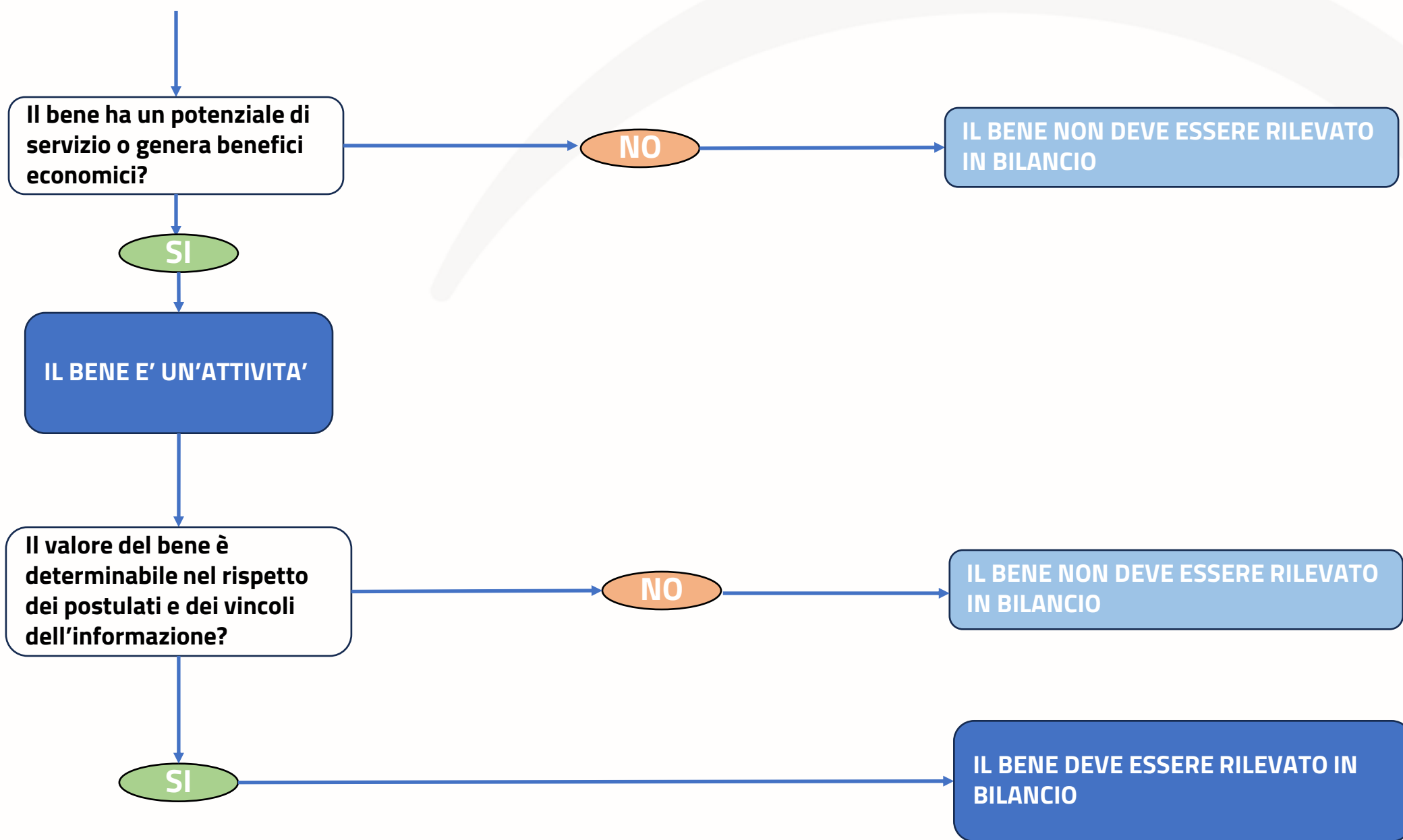
- a) rispetta la definizione di attività;
- b) il suo valore è determinato in modo da rispettare i **postulati** e i **vincoli dell'informazione** del bilancio di esercizio.

(ITAS 4, par. 6)

-
- a) Significatività;
 - b) Rappresentazione fedele;
 - c) Prudenza;
 - d) Verificabilità;
 - e) Comprensibilità;
 - f) Comparabilità;
 - g) Tempestività;
 - h) Continuità.

- a) Rilevanza;
- b) Costi-benefici;
- c) Bilanciamento tra i postulati.





Valutazione iniziale

Le immobilizzazioni materiali sono valutate inizialmente al **costo**. Questo include:

- a) il costo di **costruzione interna** o il **prezzo di acquisto**, inclusi tutti gli oneri accessori, dedotti gli sconti commerciali e gli abbuoni;
- b) qualsiasi costo **direttamente attribuibile** alle attività svolte per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie affinché sia in grado di operare secondo le modalità decise dall'amministrazione;
- c) la stima dei costi di **smantellamento** e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui esso insiste, qualora l'amministrazione sia a ciò obbligata.

Il valore iniziale di una immobilizzazione materiale, acquisita con una **operazione senza corrispettivo**, è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:

- a) **valore di mercato**;
- b) **costo di sostituzione**.

Nel caso entrambi i criteri di valutazione siano determinabili affidabilmente, si fa ricorso all'importo minore.

Nel caso l'immobilizzazione materiale provenga da **altra amministrazione pubblica**, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente.

MODALITA' DI ACQUISIZIONE		BENI ACQUISITO TRAMITE OPERAZIONI CON CORRISPETTIVO (beni acquistati o prodotti internamente)		BENI ACQUISITI TRAMITE OPERAZIONI SENZA CORRISPETTIVO (trasferimenti, donazioni, rinvenimenti, ecc.)	
		BENI ACQUISITI TRAMITE OPERAZIONI DI MERCATO	BENI PRODOTTI	BENI ACQUISITI DA UN'ALTRA PA	BENI ACQUISITI DA ALTRI SOGGETTI
TIPOLOGIA DEL BENE					
BENI DEMANIALI	NON CULTURALI	Costo di acquisto	Costo di produzione	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	Valore minore tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione
	CULTURALI	Costo di acquisto	Costo di produzione	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	A scelta tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione 3. Valore d'uso:
BENI PATRIMONIALI INDISPONIBILI	NON CULTURALI	Costo di acquisto	Costo di produzione	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	Valore minore tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione
	CULTURALI	Costo di acquisto	Costo di produzione	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	A scelta tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione 3. Valore d'uso:
BENI PATRIMONIALI DISPONIBILI	NON-PER INVESTIMENTO	Costo di acquisto	Costo di produzione	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	Valore minore tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione
	INVESTIMENTI IMMOBILIARI	Costo di acquisto eventualmente rivalutabile al Valore di Mercato nel bilancio d'esercizio	Costo di produzione: eventualmente rivalutabile al Valore di Mercato nel bilancio d'esercizio	Valore contabile inserito nel bilancio del cedente	Valore minore tra: 1. Valore di mercato 2. Costo di sostituzione
ATTIVITA' BIOLOGICHE		Valore di mercato al netto dei costi di vendita (se non disponibile attendibilmente, si valutano al costo)			

Valutazione successiva

Successivamente alla rilevazione iniziale, un'immobilizzazione iniziale è rilevata in conformità a due modelli:

MODELLO DEL COSTO

Successivamente alla rilevazione iniziale, un'immobilizzazione materiale è iscritta nel bilancio di esercizio al costo, al netto degli **ammortamenti cumulati** e delle **perdite cumulate** per riduzione di valore.

I costi per **manutenzione straordinaria** o interventi di **miglioria** sono rilevati nel valore contabile dell'immobilizzazione materiale.

MODELLO DEL VALORE DI MERCATO

Il valore dell'immobilizzazione deve riflettere le condizioni di mercato alla **data di chiusura** di ciascun **bilancio** di esercizio.

Tale modello trova applicazione ai soli investimenti immobiliari (come facoltà alternativa al costo) e per le attività biologiche impiegate in agricoltura.

Il Progetto “Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy” (SRSS/SC2022/119)

Nella fase iniziale di implementazione del nuovo sistema contabile *accrual*, le amministrazioni pubbliche italiane sono chiamate ad avviare una serie di interventi propedeutici alla piena attuazione della riforma, tra cui la rilevazione e la valutazione iniziale delle attività e delle passività.

Per fornire supporto tecnico e metodologico a questo processo, nel 2022 è stato avviato il Progetto “**Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy**” (SRSS/SC2022/119), finanziato dalla Commissione Europea (DG Reform) e concluso nel 2024. Il Progetto si è concentrato nell’analisi degli **impatti sui processi operativi, organizzativi e tecnologici** connessi alla gestione contabile delle immobilizzazioni materiali in conformità *standard* contabile ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali*, attraverso.

Il progetto ha prodotto degli **strumenti di supporto** per le amministrazioni – come la *Checklist per la rilevazione delle immobilizzazioni materiali* e il *Set minimo di attributi inventariali* – ed alcune **indicazioni organizzative, operative e tecnologiche** funzionali ad approcciare l’implementazione dello standard contabile ITAS 4 a partire dalla fase pilota.

Verso l'implementazione di ITAS 4

Uno degli aspetti più rilevanti durante la complessa fase di transizione verso il sistema di contabilità unico riguarda la necessità, per tutte le amministrazioni coinvolte nella **fase pilota 2025**, di procedere a **un'accurata ricognizione e rivalutazione del proprio patrimonio immobiliare e mobiliare**.

Tale attività rappresenta un presupposto imprescindibile per la redazione dei bilanci di esercizio conformi alle nuove disposizioni e richiede, in primo luogo, un aggiornamento sistematico dei registri inventariali esistenti.

Il processo di ricognizione, condotto in stretta aderenza ai principi del Quadro concettuale e dello standard contabile ITAS 4, implica un'attività estesa di ricognizione, classificazione e valutazione di tutti i beni materiali in possesso o sotto il controllo delle amministrazioni. In molti casi, ciò comporta la revisione completa di sistemi inventariali obsoleti o incompleti.

A questa attività preliminare si collegano strettamente altri interventi fondamentali, tra cui:

- **l'adeguamento dei regolamenti interni** relativi all'inventariazione e alla contabilizzazione dei beni;
- **la revisione e l'armonizzazione dei sistemi informativi gestionali**;
- **la riorganizzazione dei processi amministrativi** connessi alla gestione patrimoniale.

ADEMPIMENTO	DESCRIZIONE	STRUMENTO
Ricognizione delle immobilizzazioni materiali controllate	Occorre dare priorità agli <i>asset</i> più rilevanti (come i beni immobili, a partire da quelli già interessati dal censimento dei beni immobili pubblici del MEF). I beni demaniali e le infrastrutture controllate dovranno essere inizialmente individuati ed inventariati. Il loro valore dovrà essere determinato ai sensi del modello del costo e degli altri criteri di valutazione ammessi da ITAS 4, solo se possibile. In assenza di informazioni affidabili sul costo storico, i beni andranno solo inventariati e non rilevati in bilancio.	<i>Checklist per la rilevazione di un'immobilizzazione materiale</i>
Affinamento dell'inventariazione delle immobilizzazioni materiali	Sarà necessario provvedere all'affinamento dell'inventariazione dei beni, in contemporanea alla predisposizione degli schemi pilota. È infatti possibile che: 1) alcuni beni non siano stati ancora inventariati per carenza di informazioni; 2) la valutazione affidabile di alcuni beni potrebbe divenire possibile solo in un momento successivo; 3) l'attività di inventariazione è continua e caratterizzata da elementi di progressività.	<i>Checklist per la rilevazione di un'immobilizzazione materiale</i> <i>Set minimo di attributi inventariali</i>
Adeguamento dei regolamenti per l'inventariazione e la contabilizzazione	I regolamenti di inventariazione e contabilizzazione dovranno essere aggiornati al fine di renderli coerenti con le indicazioni degli ITAS Anche la struttura dell'inventario andrà rivista coerentemente con il set minimo di attributi inventariali.	Indicazioni operative Indicazioni organizzative <i>Set minimo di attributi inventariali</i>
Adeguamento dei sistemi informatici	I sistemi informatici dovranno essere aggiornati alla luce dei requisiti di carattere generale (cfr. DM MEF) e in modo da renderli idonei a supportare processi di inventariazione, rilevazione, valutazione ed esposizione in bilancio coerenti con le indicazioni contenute in ITAS 4 e ITAS 6.	Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 6 agosto 2025 Indicazioni tecnologiche <i>Set minimo di attributi inventariali</i>

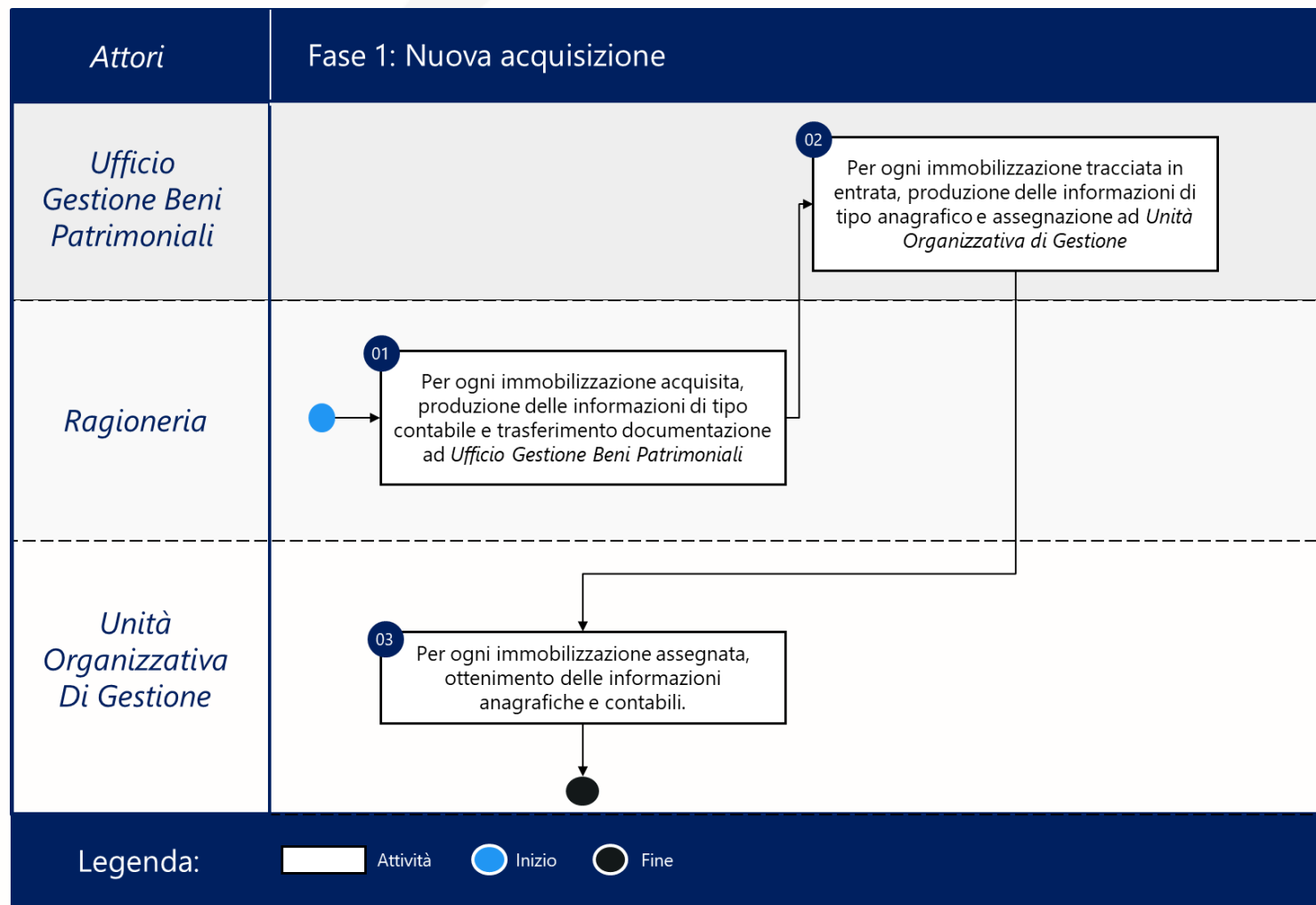
Indicazioni organizzative e tecnologiche

La piena e corretta applicazione di ITAS 4 richiede una **forte integrazione informativa tra le strutture amministrative** che oggi si occupano, a vario titolo delle immobilizzazioni materiali. Tale sinergia consentirà infatti la piena valorizzazione dei dati di natura contabile ed extra-contabile, già oggi disponibili, con riferimento ai cespiti riconducibili all'amministrazione grazie a procedure coordinate di registrazione, aggiornamento ed interrogazione ispirate alla massima interoperabilità nel contesto del sistema informativo «aziendale».

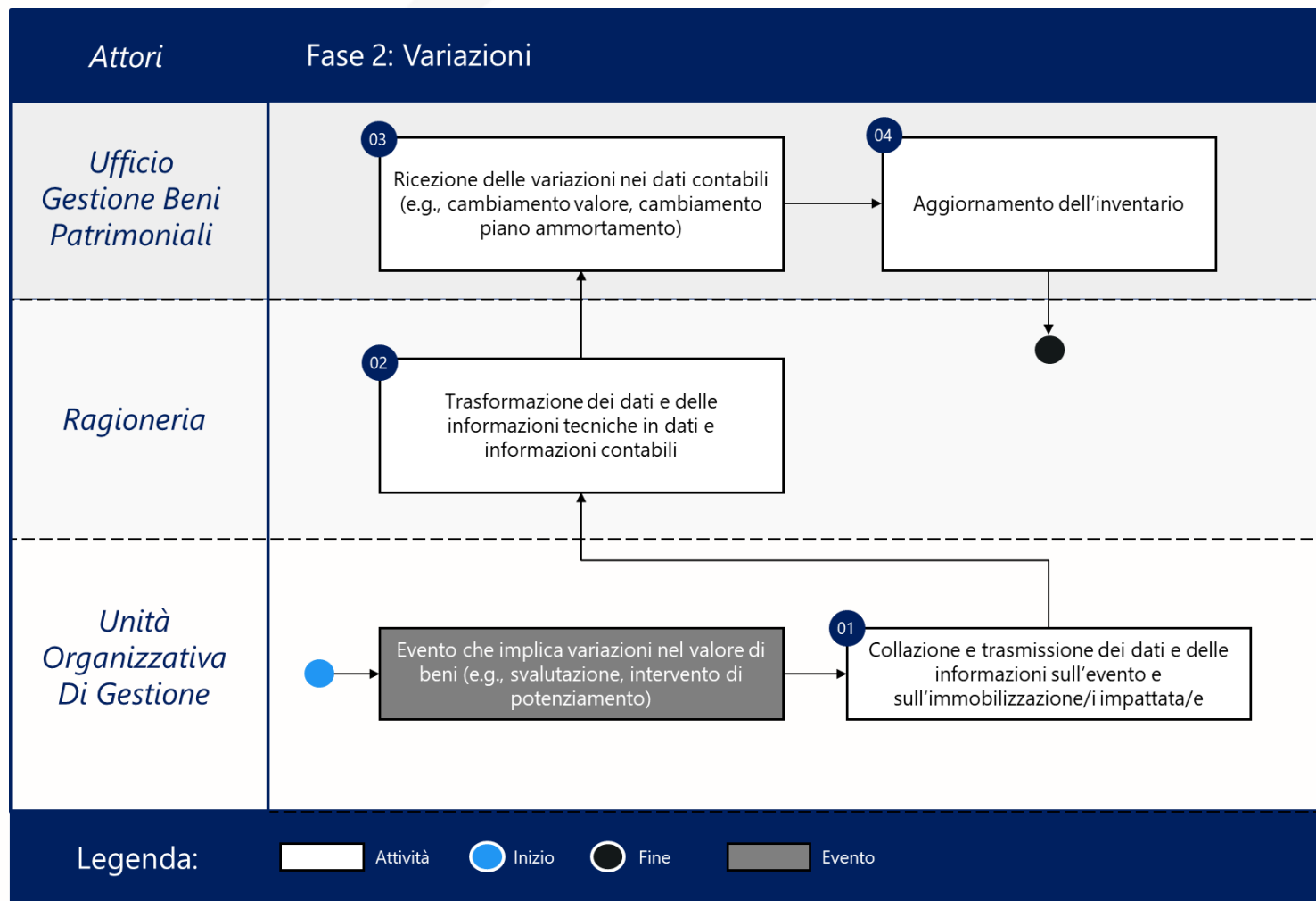
Questa evoluzione andrà guidata dalle amministrazioni attraverso una **ridefinizione dei processi amministrativo-contabili** e la revisione dei regolamenti interni, anche con riferimento ad aspetti amministrativi propedeutici, come l'inventariazione.

In questo contesto, occorre anche definire un repository informatico funzionale alla gestione di **inventario unico, condiviso e aggiornato** dagli uffici contabili, patrimoniali e di gestione dei beni come strumento fondamentale per un'efficace interscambio informativo.

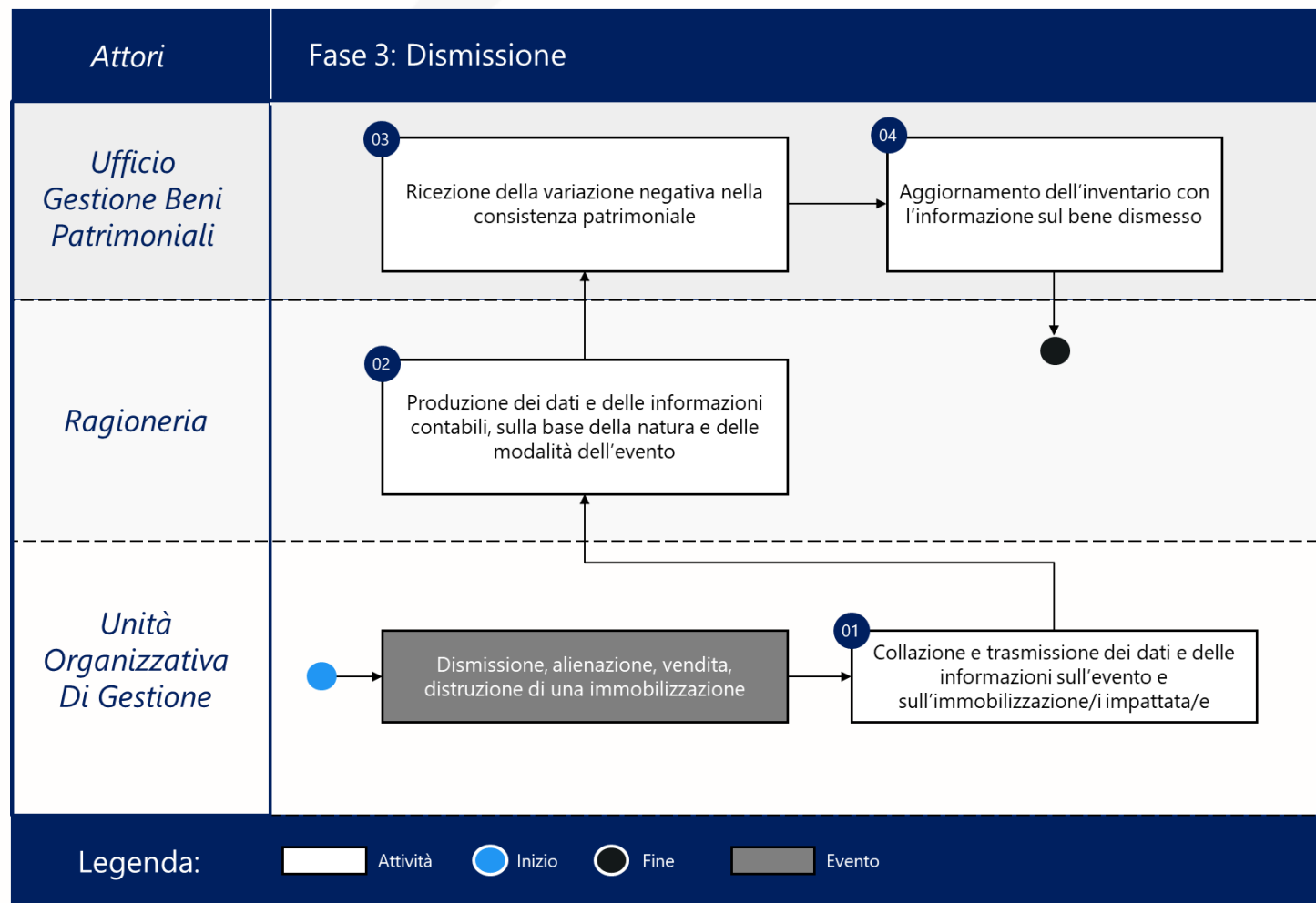
Processo contabile - Acquisizione di nuovi cespiti



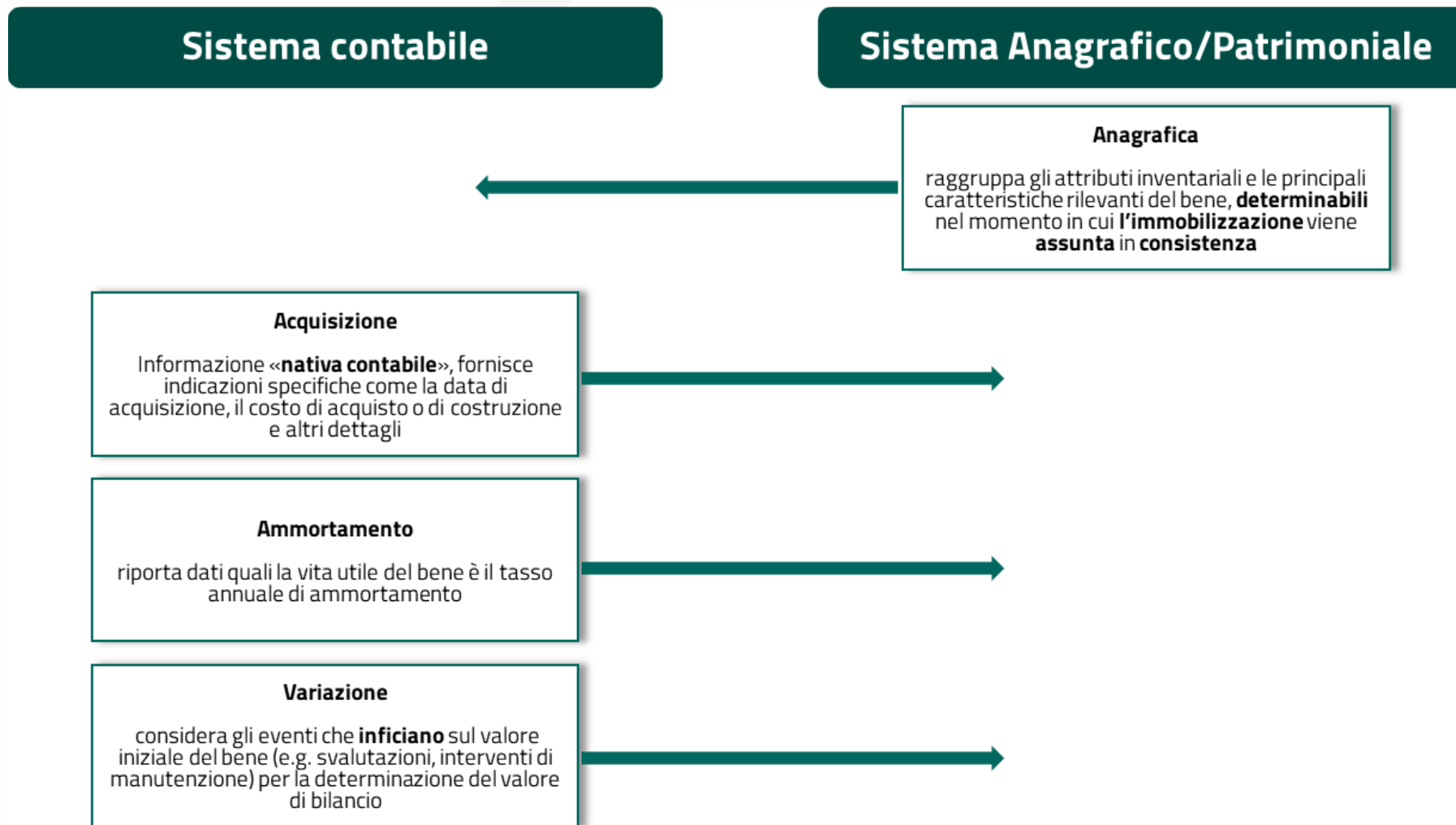
Processo contabile - Variazioni



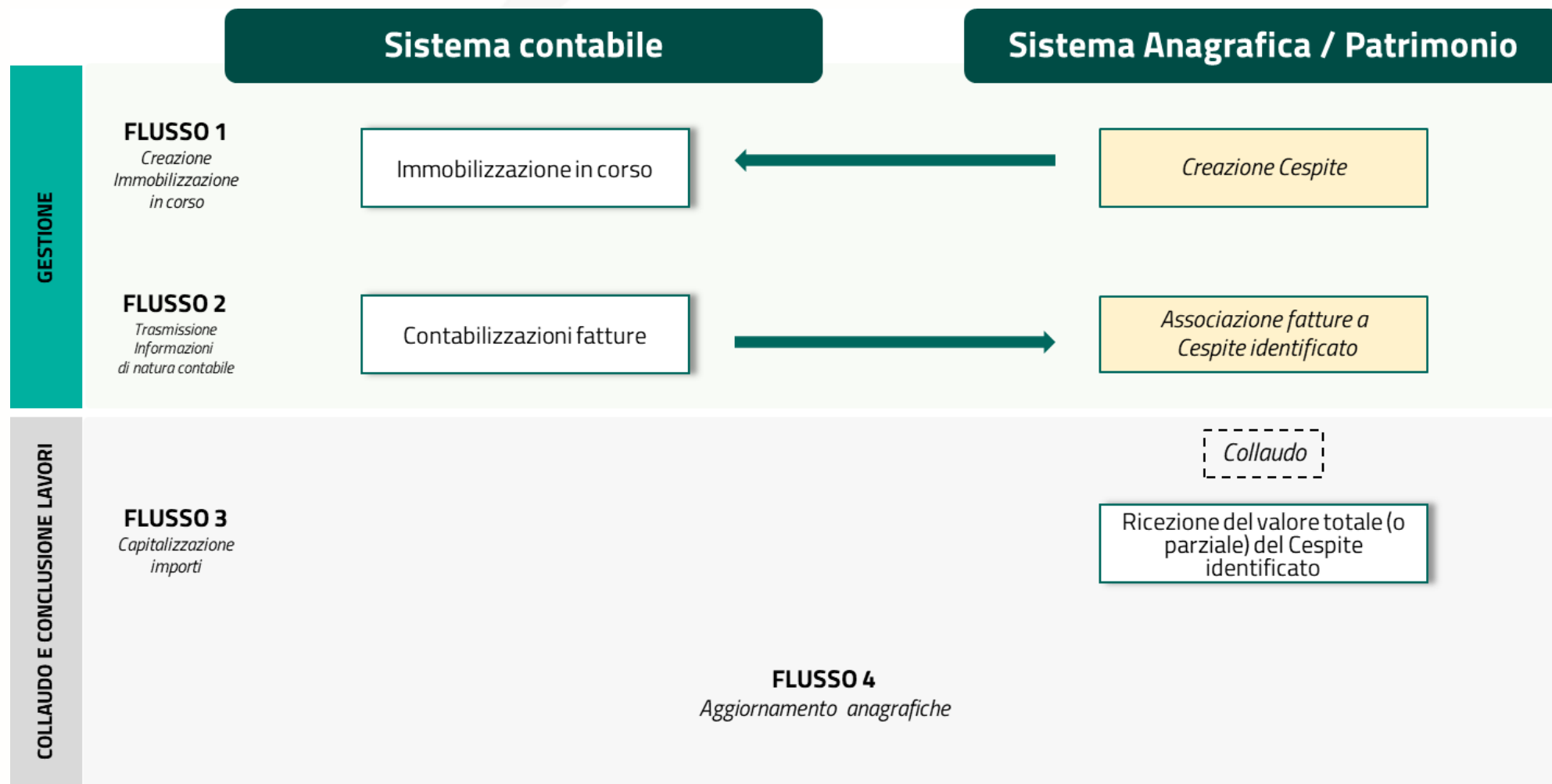
Processo contabile - Dismissione



Interoperabilità tra sistema contabile e anagrafico/patrimoniale



Flussi informativi - esempio



Strumenti di supporto per l'implementazione di ITAS 4:

Checklist per la rilevazione di un'immobilizzazione materiale

La checklist, articolata in quattro sezioni interconnesse, costituisce un percorso strutturato per **l'analisi dei requisiti per la rilevazione in bilancio delle immobilizzazioni materiali**. Attraverso una serie di quesiti a risposta chiusa ("sì" o "no"), elaborati sulla base delle indicazioni contenute nei paragrafi da 3.4 a 3.7 del Quadro concettuale e negli standard ITAS, l'utente viene accompagnato nella procedura di rilevazione iniziale del bene. Questo strumento si propone di **facilitare l'attività di ricognizione** e di garantire maggiore uniformità e coerenza nei processi di rilevazione delle immobilizzazioni materiali da parte delle amministrazioni pubbliche.

SEZIONE 1 – CONTROLLO			
Q1.1	Il bene è attualmente controllato dall'ente come risultato di un'operazione o altro evento passato?	Si/No	→ Se la risposta è "Sì" → Il bene è una potenziale attività. Procedere alla sezione successiva. Se la risposta è "No" → Il bene non può essere una attività, quindi non può essere rilevato in bilancio.

Strumenti di supporto per l'implementazione di ITAS 4: Set minimo di attributi inventariali (1/2)

La definizione di un set minimo di attributi inventariali ha preso avvio dalla consapevolezza che l'inventario patrimoniale rappresenta una **fonte primaria e imprescindibile di informazioni sul patrimonio di un ente**. L'assenza di criteri standardizzati nella raccolta e nella gestione di tali informazioni compromette la confrontabilità tra amministrazioni e riduce l'affidabilità complessiva dei dati patrimoniali.

Con l'obiettivo di **guidare gli operatori contabili nella raccolta delle informazioni e di promuovere l'uniformità nella gestione delle immobilizzazioni materiali**, è stata elaborata una proposta di set minimo di attributi, funzionale all'applicazione dello standard contabile ITAS 4 nelle fasi di rilevazione, valutazione ed esposizione in bilancio, anche alla luce di quanto previsto dai postulati e dai principi del Quadro concettuale, dalla tassonomia contabile e dalla classificazione del nuovo Piano dei conti unico e degli schemi di bilancio (ITAS 1) e, per quanto rilevante, degli altri standard (in particolare, ITAS 6).

Il set è stato strutturato per includere **quattro diverse dimensioni informative**, tra cui dati anagrafici e informazioni sull'acquisizione, sull'ammortamento e sulle variazioni intervenute nel tempo. Una corretta alimentazione e manutenzione di tali dati è essenziale non solo per le attività di contabilizzazione, ma anche per la redazione del bilancio e della relativa nota integrativa.

Strumenti di supporto per l'implementazione di ITAS 4: Set minimo di attributi inventariali (2/2)

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO	FORMATO DEL DATO	NOTE
01. ANAGRAFICA	01.01	Codice cespite	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali	Alfanumerico	Inserire il codice identificativo del bene Per i soli beni immobili: la codifica deve essere posta in relazione con quella utilizzata per la "Banca dati sugli immobili" del MEF, a sua volta correlata univocamente con i dati catastali.
02. ACQUISIZIONE	02.01	Acquisito con corrispettivo	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali	Sì/No	Indicare se il bene è stato acquisito con o senza corrispettivo
03. VARIAZIONI	03.01	Denominazione intervento di manutenzione straordinaria	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali	Testuale	Indicare l'oggetto dell'intervento di manutenzione straordinaria effettuato sul bene
04. DISMISSIONE	04.01	Bene dismesso	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali	Flag	Indicare se il bene è stato dismesso nell'anno

Indicazioni operative per la ricognizione iniziale

Il processo di ricognizione delle immobilizzazioni materiali rappresenta senza dubbio la fase più delicata e complessa dell'intero percorso di transizione. Le amministrazioni sono chiamate a condurre un'accurata mappatura di tutti i beni sotto il loro controllo, distinguendo tra:

- beni di proprietà e attualmente controllati dall'amministrazione;
- beni di proprietà ma non attualmente controllati;
- beni non di proprietà ma sotto il controllo dell'amministrazione.

CASO	PROPRIETA'	CONTROLLO	AZIONE	NOTE
1	Sì	Sì	L'immobilizzazione materiale dev'essere inventariata e rilevata nel bilancio	Immobilizzazione materiale già oggi rilevata in bilancio ai sensi delle vigenti regole contabili.
2	Sì	No	L'immobilizzazione materiale dev'essere inventariata ma non rilevata nel bilancio	Immobilizzazione materiale oggi rilevata in bilancio ai sensi delle vigenti regole contabili (non conformi agli ITAS) ma che non potrà più esserlo ai sensi degli ITAS.
3	No	Sì	L'immobilizzazione materiale dev'essere inventariata e rilevata nel bilancio	Immobilizzazione materiale oggi non rilevata in bilancio ai sensi delle vigenti regole contabili ma che dovrà esserlo ai sensi degli ITAS.

Pianificazione della ricognizione iniziale

Particolare attenzione deve essere dedicata alla **fase di pianificazione**, che dovrebbe seguire criteri di priorità ben definiti. Sulla base delle esperienze maturate in altri Paesi europei che hanno già completato il passaggio alla contabilità *accrual*, si raccomanda di procedere secondo il seguente ordine:

- 1) beni immobili a uso ufficio, partendo preferibilmente da quelli già censiti nel *database* DE-MEF «Immobili»;
- 2) infrastrutture pubbliche e beni demaniali, con particolare attenzione alla raccolta degli attributi anagrafici essenziali;
- 3) beni culturali e architettonici di particolare valore;
- 4) beni mobili di rilevante valore economico.

L'attività di ricognizione deve prendere avvio durante la fase pilota, con riferimento all'individuazione puntuale dei cespiti ed alla ricerca di informazioni relative al costo storico. Si consiglia di definire sin d'ora una **nuova struttura inventariale** – anche informatica – in modo che sia abilitata a rappresentare sia beni di proprietà dell'ente (criterio di rilevazione attuale) che quelli controllati (criterio di rilevazione ITAS). In questo modo l'attività di ricognizione potrà essere di supporto anche alla predisposizione dei documenti di bilancio secondo il sistema contabile oggi vigente.

Valutazione delle immobilizzazioni materiali già controllate

MODELLO	VALORE ORIGINARIO DI ACQUISIZIONE	VARIAZIONI INTERCORSE PRIMA DELL'ESPOSIZIONE IN BILANCIO					VALORE DA ISCRIVERE IN BILANCIO
Costo	Valore originario (A)*	Ammortamenti cumulati fino all'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (B)**	Perdite cumulate fino all'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (C)	Costo per migliorie concluse entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (D)	Ammortamenti cumulati di ogni miglioria conclusa entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (E)	Perdite cumulate di ogni miglioria conclusa entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (F)	A-B-C+(D-E-F)
Valore di mercato	Valore di mercato iniziale	-	-	-	-	-	Valore di mercato determinato alla data di rilevazione in bilancio

*Il valore originario è determinato con l'applicazione dei criteri per la valutazione iniziale definiti da ITAS 4 (costo di acquisto o di costruzione; valore contabile del bilancio dell'amministrazione cedente; valore di mercato; costo di sostituzione) con riferimento al momento in cui l'amministrazione ha acquisito il controllo dell'attività.

**Si ricorda che ai sensi di ITAS 4, par. 62 "le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento, considerata la loro durata indefinita".

Sito WEB:

<https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>



Ragioneria
Generale
dello Stato

Grazie per l'attenzione

Alessio Durante

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ragioneria Generale dello Stato

Ispettorato Generale del Bilancio