



Approfondimento n. 22 – 30 settembre 2021

IL NUOVO PATRIMONIO NETTO: “MINI” RICLASSIFICAZIONE E ANALISI DELLE RISERVE

Caterina Roncati



#AreaTributi
#AreaContabilità
#AreaPersonale
#AreaAziendePubbliche



Introduzione

Nel corso dell'anno 2020 la Commissione Arconet ha esaminato i dati relativi al patrimonio netto rappresentato nello stato patrimoniale degli anni 2018 e 2019 trasmessi a BDAP dagli enti territoriali. L'analisi condotta ha evidenziato che, con sempre maggior frequenza, molte delle voci che compongono il patrimonio netto presentano un saldo negativo al 31.12 di ciascun anno.

L'esposizione di valori negativi tra le voci del patrimonio netto può essere il risultato di diversi fattori. Costituiscono la causa principale di tale condizione gli effetti della gestione dell'anno quando restituisce un risultato d'esercizio in perdita ed un patrimonio netto che viene costantemente eroso a favore della riserva indisponibile da beni demaniali e patrimoniali indisponibili e beni culturali. Contribuiscono a consolidare la problematica gli effetti, stratificati negli anni, di operazioni non perfettamente in linea con le disposizioni normative quali la non corretta interpretazione del principio contabile All. 4/3 al Dlgs. 118/2011, l'imputazione alle voci di riserva di poste di «quadratura forzata» dei prospetti di Stato Patrimoniale e Conto Economico o ancora errori registrati nella fase di riclassificazione dello Stato patrimoniale in sede di prima applicazione della contabilità economico patrimoniale armonizzata.

Il dato più rilevante emerso dallo studio effettuato da Arconet è il numero sempre crescente di enti che presenta un Fondo di Dotazione con saldo negativo. Il Fondo di dotazione non dovrebbe mai essere negativo in quanto rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

Nel corso dell'anno 2020 è stato, pertanto, attivato il processo di revisione ed aggiornamento del principio contabile 4/3 "Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria" al fine di giungere ad una più corretta, trasparente e realistica rappresentazione del Patrimonio netto degli enti.

Il percorso di aggiornamento dell'articolazione del Patrimonio netto

L'esigenza di ripensare l'articolazione del Patrimonio netto e delle registrazioni che alimentano le voci di riserva nasce, in particolare, dopo l'istituzione, nel 2017, della voce «Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali».

Tale riserva deve presentare importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritti nell'attivo patrimoniale. I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal codice civile, all'articolo 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali".

La riserva indisponibile per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali è movimentata per effetto, ad esempio, dell'ammortamento e dell'acquisizione o dismissione di nuovi beni.

La necessità di alimentare tale riserva ha fatto registrare, a decorrere dall'anno 2017, un progressivo azzeramento delle riserve disponibili ed il successivo utilizzo del Fondo di dotazione che in molti casi si è chiuso con valore negativo.

Nel corso della seduta della Commissione Arconet risalente all' 11 novembre 2020 è stato dato il via alla revisione delle modalità di rappresentazione contabile delle voci negative del patrimonio netto.

Il percorso di revisione ha condotto ad una prima presentazione delle proposte di aggiornamento del Principio Contabile 4/3, degli schemi di bilancio, del piano dei conti e conseguentemente della matrice di transizione sulla base della nuova articolazione del patrimonio netto che la Commissione Arconet ha rendicontato nella seduta del 16 dicembre 2020.

Infine nel corso della seduta del 19 maggio 2021 la Commissione Arconet attesta la conclusione dei lavori di revisione ed aggiornamento e l'approvazione di tutte le modifiche previste che verranno inserite nella bozza di decreto.

Il decreto 1° settembre 2021 ad oggetto: *“Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, recante «Disposizioni in materia dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42»* è stato pubblicato in GU n. 221 del 15 settembre 2021.

Le nuove voci del Patrimonio Netto

Le modifiche proposte rispondono a due importanti necessità:

- individuare quali voci del patrimonio netto possono assumere importo negativo;
- distinguere le riserve negative determinate dall'elevata incidenza dei beni indisponibili nel patrimonio netto da quelle che derivano dalla gestione alle modalità applicative (art.197) ed al contenuto del referto dell'intera attività (art.198).

Riportiamo di seguito il testo del paragrafo “6.3 Patrimonio netto” del principio contabile 4/3 come aggiornato dal Decreto 1° settembre 2021 evidenziando i passaggi fondamentali introdotti.

“6.3 Patrimonio netto

Per la definizione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 “Il patrimonio netto”, nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Il patrimonio netto, pari alla differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale, è articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;*
- b) riserve;*
- c) risultato economico dell'esercizio;*
- d) risultati economici di esercizi precedenti;*

e) **riserve negative per beni indisponibili.**

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente, e **può assumere solo valore positivo o pari a 0.**

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante conferimenti in denaro o natura, destinazione dei risultati economici positivi di esercizio e delle riserve disponibili sulla base di delibera del Consiglio.

Le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) possono assumere solo valore positivo o pari a 0 e sono distinte in riserve disponibili e indisponibili.

Le riserve disponibili costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio.

Le riserve disponibili sono utilizzate anche per dare copertura alle voci negative del patrimonio netto, prioritariamente alle "riserve negative per beni indisponibili" di cui alla lettera e), salvo quanto previsto per le riserve da permessi di costruire.

Le riserve disponibili sono costituite da:

- 1) "riserve di capitale" formatesi a seguito della rivalutazione dei beni in occasione della predisposizione del primo stato patrimoniale "armonizzato" e nei casi previsti dalla legge;
- 2) "riserve da permessi di costruire", solo per i comuni, di importo pari alle entrate da permessi di costruire che non sono state destinate al finanziamento:
 - delle spese correnti;
 - di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile.

Tali riserve, se non sono state utilizzate per la copertura di perdite o per la costituzione di riserve indisponibili, sono ridotte a seguito dell'iscrizione nell'attivo patrimoniale delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile finanziate dai permessi di costruire e della costituzione delle relative "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", (rinvio all'esempio n. 18).

La quota parte delle "riserve da permessi da costruire" da destinare al finanziamento di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile può non essere utilizzata per la costituzione di riserve indisponibili o per la copertura della voce "riserve negative per beni indisponibili" e del valore della voce Risultati economici di esercizi precedenti se assume valore negativo.

- 3) "Altre riserve disponibili" previste dallo statuto e/o derivanti da decisioni di organi istituzionali dell'ente.

Le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017, che rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite, e sono costituite da:

- 1) "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza, ad esempio, dell'ammortamento e dell'acquisizione o dismissione di beni.

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal codice civile, all'articolo 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio che, se di proprietà di enti strumentali degli enti territoriali, non sono classificati tra i beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili.

Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, la riserva indisponibile è ridotta annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, incrementando le riserve disponibili o la voce Risultati economici di esercizi precedenti, dopo avere dato copertura alle "riserve negative per beni indisponibili" e alle perdite di esercizio. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all'esempio n. 14;

2) "altre riserve indisponibili", costituite:

a. a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all'esempio n. 13;

b. dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.

Nella voce **risultato economico dell'esercizio di cui alla lettera c)**, che può assumere valore positivo o **negativo**, si iscrive il risultato dell'esercizio che emerge dal conto economico. Il Consiglio destina il risultato economico positivo al fondo di dotazione o alle "altre riserve disponibili", dopo avere dato copertura, in primo luogo alle riserve negative per beni indisponibili e poi alla voce Risultati economici di esercizi precedenti, se negativa.

In caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione:

- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;
- sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.

In particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili, riducendo la voce Risultati economici di esercizi precedenti se positiva e, successivamente le riserve disponibili positive. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte residuale è rinviata agli esercizi successivi (Risultati economici di esercizi precedenti con valore negativo) al fine di assicurarne la copertura.

Nella voce **Risultati economici di esercizi precedenti di cui alla lettera d)**, che può assumere valore **positivo o negativo**, si iscrivono sia i risultati economici positivi degli esercizi precedenti che con delibera consiliare non sono stati accantonati nelle riserve o portati ad incremento del fondo di dotazione, sia le perdite degli esercizi precedenti non ripianate.

Alla copertura del valore negativo dei “Risultati economici di esercizi precedenti” si provvede, dopo aver dato copertura alle “riserve negative per beni indisponibili”, utilizzando i risultati economici positivi e le riduzioni delle riserve indisponibili derivanti dalla diminuzione di attività patrimoniali riguardanti beni indisponibili (ad esempio per ammortamento o a seguito del passaggio del bene al patrimonio disponibile).

La voce “riserve negative per beni indisponibili” di cui alla lettera e), che può assumere solo valore negativo, è utilizzata quando la voce “risultati economici di esercizi precedenti” e le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l’incremento delle riserve indisponibili. Non può assumere un valore superiore, in valore assoluto, all’importo complessivo delle riserve indisponibili.”

Nello schema seguente è riportata la nuova struttura del Patrimonio netto con l’indicazione dei valori ammessi a saldo al 31.12

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Anno
	A) PATRIMONIO NETTO	
I	Fondo di dotazione	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
II	Riserve	
a	da risultato economico di esercizi precedenti	ELIMINATA
b	da capitale	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
c	da permessi di costruire	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
d	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
e	altre riserve indisponibili	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
f	altre riserve disponibili	NON AMMESSO VALORE NEGATIVO
III	Risultato economico dell'esercizio	POSITIVO O NEGATIVO
IV	Risultati economici di esercizi precedenti	POSITIVO O NEGATIVO
V	Riserve negative per beni indisponibili	SOLO VALORE NEGATIVO
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	

La principale novità, risolutiva del problema principale che ha condotto molti enti ad avere il Fondo di Dotazione negativo è data dall’introduzione della voce «Riserve negative per beni indisponibili» che può avere solo valore negativo.

Tale riserva viene utilizzata quando le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione delle riserve indisponibili a seguito dell’incremento dei beni indisponibili non derivante da trasferimenti e donazioni.

Le Riserve Negative per beni indisponibili non possono presentare un importo superiore, in valore assoluto, a quello dei beni indisponibili iscritti nell’attivo e possono essere coperte sia con il risultato economico dell’esercizio positivo che con le riserve disponibili ad eccezione di quanto previsto per le Riserve da permessi di costruire.

La procedura di riclassificazione

Il processo di “mini” riclassificazione richiesta dall’aggiornato disposto normativo sarà attivato in sede di predisposizione del Rendiconto 2021 seguendo i passaggi di seguito illustrati.

Chiusura delle scritture dell’esercizio 2021 e predisposizione dello Stato patrimoniale 2021 sulla base del piano dei conti e dello schema in uso nel corso dell’anno.

Lo Stato patrimoniale così redatto costituirà solo un foglio di lavoro su cui effettuare l’analisi necessaria per giungere all’adeguamento delle voci del nuovo Patrimonio netto.

Verifiche previste:

- *Riserve da permessi di costruire*: verifica della composizione della riserva che NON deve comprendere i permessi di costruire che hanno finanziato le opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile, da iscrivere tra le “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”.
- *Fondo di dotazione*: deve essere azzerato se negativo iscrivendo la somma oggetto di storno alle voci “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo” o “riserve negative per beni indisponibili” a seconda dei casi e delle verifiche effettuate anche in relazione alla voce “Riserve da permessi di costruire”.
- *Riserve di cui alla lettera b)*: devono essere azzerate se negative iscrivendo la somma oggetto di storno alle voci “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo” o “riserve negative per beni indisponibili” a seconda dei casi e delle verifiche effettuate anche in relazione alla voce “Riserve da permessi di costruire”.

Elaborazione dello Stato patrimoniale 2021 aggiornato sul nuovo schema previsto.

Redazione della nota integrativa che dovrà evidenziare gli effetti dell’adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi.