



**Ministero del Tesoro,
del Bilancio
e della
Programmazione
Economica**

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DI
SVILUPPO E DI COESIONE
SERVIZIO PER LA PROGRAMMAZIONE
NEGOZIATA
Ufficio II

Prot. n. 0020145

Roma, 11 maggio 2001

Spett.le Cassa Depositi e Prestiti
Divisione IX – “Patti e Contratti”
c.a. Dr. Pasquale Sanarico

e p.c. Soggetti convenzionati con il
Ministero del Tesoro, del Bilancio
e della P.E. per lo svolgimento
dell’attività istruttoria

Soggetti responsabili dei Patti
territoriali

Responsabili Unici dei Contratti
d’area

LORO INDIRIZZI

Oggetto: Applicabilità della Circolare MICA n. 900315 del 14 luglio 2000 e sue modificazioni ed utilizzo di ammortamenti anticipati ed utili non distribuiti per la garanzia dell’immissione del 30% di mezzi propri calcolati rispetto agli investimenti ammissibili agevolati nell’ambito di patti territoriali.

Sono emerse nel corso degli ultimi mesi varie interpretazioni in ordine all’applicabilità della Circolare MICA n. 900315 del 14 luglio 2000 e sue modificazioni ed all’utilizzo



**Ministero del Tesoro,
del Bilancio
e della
Programmazione
Economica**

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DI
SVILUPPO E DI COESIONE
SERVIZIO PER LA PROGRAMMAZIONE
NEGOZIATA
Ufficio II

di ammortamenti anticipati ed utili non distribuiti per la garanzia dell'immissione del 30% di mezzi propri calcolati rispetto agli investimenti ammissibili agevolati nell'ambito di patti territoriali.

Con riferimento alla prima delle due questioni si precisa che La normativa di cui alla Legge n. 488/92 applicabile ai Patti Territoriali ed ai Contratti d'Area salvo esplicita e diversa normazione speciale (delibere CIPE, circolari ministeriali, etc.) è quella del momento in cui l'istruttoria bancaria di ciascuna iniziativa è stata avviata.

Con riferimento alla seconda questione, con nota del 01.03.2001 codesta rispettabile Cassa ha manifestato alcune perplessità, peraltro già emerse in occasione della riunione del 20 febbraio u.s. presso i nostri uffici di via Lucania, rispetto alle quali si avanzano le seguenti considerazioni.

La circolare del MICA n. 234363 del 20/11/1997 applicativa della legge 488/1992 stabilisce (punto 6.2.) che *“nel caso in cui, nel corso degli anni solari di realizzazione del programma, l'impresa produca utili o effettui ammortamenti anticipati e li accantoni in un apposito fondo del patrimonio netto per tutta la durata del programma, gli stessi possono essere presi in considerazione, in sostituzione dei versamenti dei suddetti aumenti e/o conferimenti, al netto delle eventuali perdite prodotte anno per anno nello stesso periodo e non ripianate, purché risultino da bilanci approvati o, secondo il caso, da dichiarazioni dei redditi presentate fino e non oltre la data di presentazione della documentazione finale di spesa di cui all'art. 9, comma 1 del regolamento”*.

La circolare, in altre parole, prevede la possibilità di utilizzare, ai fini dell'immissione della quota del 30% dei mezzi propri calcolata rispetto all'importo complessivo dell'investimento ammissibile:

- gli utili netti annuali, purché iscritti in un apposito fondo (*rectius* riserva¹) del patrimonio netto;
- gli ammortamenti anticipati purché iscritti in un apposito fondo (*rectius* riserva²) del patrimonio netto.

¹ Si fa in proposito presente che, a mente di quanto disposto dall'art. 2424 del codice civile, le poste comprese nella classe A (Patrimonio netto) del Passivo dello schema di Stato Patrimoniale assumono, eccezion fatta per la voce riferita al capitale sociale e per quelle relative al risultato economico dell'esercizio e ai risultati di esercizi precedenti portati a nuovo, la specifica denominazione di “riserva”.



**Ministero del Tesoro,
del Bilancio
e della
Programmazione
Economica**

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DI
SVILUPPO E DI COESIONE
SERVIZIO PER LA PROGRAMMAZIONE
NEGOZIATA
Ufficio II

Quanto agli utili netti annuali da accantonare in una riserva dei mezzi propri, è stato da Voi posto il dubbio se debba trattarsi di una speciale riserva portante all'interno della propria denominazione l'espresso riferimento allo specifico patto territoriale nel cui ambito è concessa l'agevolazione.

Si ritiene in proposito che sia sufficiente, al fine del soddisfacimento del requisito (accantonamento in un *apposito* fondo del patrimonio netto) posto dalla citata circolare, la destinazione dell'accantonamento in esame alla voce residuale A VII (Altre riserve) del Passivo dello schema di Stato Patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile.

L'esigenza di assicurare l'integrità della quota dei mezzi propri predisposta a fronte del finanziamento concesso dallo Stato a beneficio dell'iniziativa agevolata deve ritenersi, in effetti, adeguatamente garantita dalla descrizione che del contenuto effettivo della riserva facoltativa verrà data all'interno della nota integrativa, che costituisce, è bene sottolinearlo, documento integrante del bilancio ordinario d'esercizio, secondo quanto stabilito dall'art. 2423 del codice civile.

Quanto all'utilizzabilità, al fine dell'integrazione della condizione rappresentata dalla quota del 30% dei mezzi propri sul totale dell'investimento ammissibile, dell'accantonamento effettuato a titolo di ammortamento anticipato, la soluzione della questione impone come prioritaria l'analisi della disciplina fiscale in proposito vigente.

L'art. 67, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) nel dettare la disciplina degli ammortamenti anticipati dispone che il limite massimo fiscalmente deducibile dell'ammortamento ordinario (scaturente dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con apposito decreto del Ministero delle Finanze) possa essere incrementato fino al doppio nei primi tre esercizi di funzionamento del bene strumentale di nuova acquisizione.

Riguardo alla deducibilità di tali ulteriori quote, la norma dispone che l'accantonamento effettuato a titolo di ammortamento anticipato possa essere portato in deduzione dal reddito imponibile “...a condizione che l'eccedenza (rispetto alla quota calcolata

² Vedasi la nota precedente.



**Ministero del Tesoro,
del Bilancio
e della
Programmazione
Economica**

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DI
SVILUPPO E DI COESIONE
SERVIZIO PER LA PROGRAMMAZIONE
NEGOZIATA
Ufficio II

applicando gli ordinari coefficienti ministeriali) *se nei rispettivi bilanci non sia stata imputata all'ammortamento dei beni, sia accantonata in una apposita riserva che agli effetti fiscali costituisce parte integrante dell'ammortamento...*"

Dalla lettura della norma fiscale emerge con chiarezza che l'eccedenza rispetto alla quota di ammortamento ordinario, risultante dall'applicazione del meccanismo di ammortamento anticipato, deve essere, ai fini della relativa deducibilità dall'IRPEG, portata in diretta diminuzione del valore di bilancio del cespite al quale si riferisce o, alternativamente (in mancanza di tale diretta imputazione) accantonata in un'apposita riserva.

Le tecniche di ammortamento anticipato appena descritte, previste dalla legislazione fiscale quali procedure alternative, hanno ricevuto un significativo avallo ad opera dei principi contabili. Il Principio contabile n. 25 del marzo 1999 (intitolato "*Il trattamento contabile delle imposte sul reddito*") prevede che gli ammortamenti anticipati, effettuati esclusivamente in applicazione della normativa fiscale in aggiunta agli ammortamenti economico-tecnici, debbano essere contabilizzati secondo una delle seguenti modalità:

- imputandoli direttamente ad una riserva di patrimonio netto, in sede di distribuzione dell'utile, senza transitare attraverso il conto economico (trattamento raccomandato³);
- imputandoli a conto economico in aggiunta a quelli ordinari, con contropartita rappresentata dalla riduzione delle immobilizzazioni immateriali (trattamento consentito⁴).

Dalla lettura congiunta della disposizione del T.U.I.R. (diretta imputazione o accantonamento in un'apposita riserva) e del testo della circolare del MICA (*apposito* fondo) deriva che la possibilità di utilizzo degli ammortamenti anticipati ai fini di cui all'oggetto è subordinata all'ipotesi che essi siano iscritti in una riserva e, comunque, è

³ Tale trattamento è "raccomandato" dalla Commissione nazionale per la statuizione dei principi contabili, in quanto permette di ottenere il beneficio fiscale senza alterare la corretta rappresentazione del risultato di esercizio.

⁴ La Commissione nazionale per la statuizione dei principi contabili, pur auspicando che le imprese si indirizzino in futuro verso il trattamento raccomandato, consente anche tale tipo di pratica, in quanto derivante da una prassi in uso all'epoca dell'emanazione del principio contabile in oggetto.



**Ministero del Tesoro,
del Bilancio
e della
Programmazione
Economica**

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DI
SVILUPPO E DI COESIONE
SERVIZIO PER LA PROGRAMMAZIONE
NEGOZIATA
Ufficio II

consentita non oltre il limite massimo rappresentato dalla misura dell'eccedenza rispetto alle quote calcolate sulla base dell'aliquota ordinaria di ammortamento.

In merito all'interpretazione da dare alla formula "*apposito fondo*" (contenuta nella circolare MICA) in cui iscrivere tali ammortamenti si ritiene che con essa debba intendersi la riserva apposita *ex* articolo 67, comma 3, del T.U.I.R e non, al contrario, una riserva creata e denominata con riferimento specifico al patto territoriale nel cui ambito l'investimento viene realizzato.

Quest'ultima interpretazione contrasterebbe con il testo della norma di legge e con la disciplina raccomandata dal principio contabile poc'anzi citato secondo cui, ai fini della deducibilità degli ammortamenti anticipati non imputati a conto economico, è necessario che gli stessi vengano indicati come variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e accantonati, a seguito della delibera assembleare di approvazione del bilancio d'esercizio, in un'apposita riserva di patrimonio netto, denominata <<Riserva da ammortamenti anticipati>>.

Le esigenze di tutela dell'effettiva consistenza della quota di mezzi propri vincolata a garanzia del finanziamento statale ricevuto per la realizzazione dell'investimento ammissibile saranno anche in tale ipotesi adeguatamente assicurate dall'analitica descrizione della composizione di tale riserva che sarà fornita in nota integrativa.

IL DIRETTORE GENERALE
(Dr. Alberto Versace)