



**ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI MILANO
COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 159

**PROSPETTO DI RACCORDO DI CUI ALL'ART. 109,
D.P.R. N. 917/1986**

1. Il prospetto di raccordo tra bilancio d'esercizio e dichiarazione dei redditi, previsto dall'art. 109, comma 4, lettera b) secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986, accoglie ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti effettuati per fini esclusivamente tributari. Rientrano in questa fattispecie quei valori per i quali è anticipata la deducibilità fiscale rispetto alla loro imputazione a conto economico, originati da norme sovvenzionali o da regimi di determinazione forfetaria dei componenti negativi. Le fattispecie in esame comprendono voci che rettificano elementi dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale.
2. Ai sensi dell'art 4, lettera h), del D.Lgs. n. 344/2003 le stesse regole si applicano per riallineare i valori dello stato patrimoniale che contengono ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti effettuati per fini esclusivamente tributari in esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del D.Lgs. n. 6/2003. La disposizione si applica obbligatoriamente ai bilanci relativi a esercizi chiusi dopo il 30 settembre 2004 e facoltativamente per i bilanci relativi a esercizi chiusi tra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 per effetto del coordinamento con le norme del D.Lgs. n. 6/2003 che, abrogando il comma 2 dell'art. 2426 del Codice Civile, hanno previsto l'eliminazione dal bilancio delle voci a valenza solo fiscale.

1. L'art. 109, comma 4, lettera b) secondo periodo, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, che disciplina il cosiddetto "disinquinamento" del bilancio rispetto alle appostazioni a valenza solo fiscale, ha previsto la possibilità di dedurre fiscalmente ammortamenti, altre rettifiche di valore ed accantonamenti sia in caso di imputazione a conto economico per importi inferiori ai limiti massimi fiscalmente consentiti da disposizioni di legge, sia in caso di mancata imputazione (1), a condizione che sia indicato in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi il loro ammontare (quadro EC col. 2), nonché l'importo dei valori civilistici (quadro EC col. 4) e fiscali (quadro EC col. 5) dei relativi beni e fondi.

Gli ammortamenti, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti per i quali viene anticipata la deducibilità fiscale rispetto alla manifestazione economica e civilistica e alla conseguente iscrizione a conto economico, sono ad esempio (2):

- ammortamenti di beni materiali e immateriali effettuati civilisticamente ad aliquota inferiore a quella fiscalmente ammessa;



- ammortamenti anticipati con natura esclusivamente fiscale;
- ammortamento integrale dei beni dal costo unitario inferiore a 516,46 euro;
- svalutazioni di crediti effettuate a fini solo fiscali;
- svalutazioni di opere ultrannuali per rischio contrattuale superiori a quelle civilistiche;
- accantonamenti per spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione aeromobili superiori a quelle civilistiche;
- accantonamenti per oneri originati da operazioni e concorsi a premio;
- accantonamenti per spese di ripristino di beni gratuitamente devolvibili;
- accantonamento a fondi per imposte deducibili fiscalmente;
- accantonamento TFR destinato a forme pensionistiche complementari (quota 3%);
- svalutazioni di partecipazioni effettuate a fini solo fiscali (esclusivamente per le società con esercizio a cavallo e solo per il primo esercizio che chiude dopo il 31 dicembre 2003). (3)

La compilazione del prospetto prevede l'indicazione dell'importo, determinato extracontabilmente, nel momento in cui questo assume rilevanza ai soli fini fiscali; per completezza, sarà poi necessario effettuare il riallineamento con i valori civilistici quando lo stesso avrà effetto sul conto economico.

L'art. 109, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986, prevede una clausola di salvaguardia per l'Erario per cui, in caso di distribuzione di utili o riserve, è assoggettata a tassazione l'eccedenza, rispetto alle riserve ed utili portati a nuovo (esclusa la riserva legale), degli ammortamenti, altre rettifiche e accantonamenti dedotti, diminuita di quelli imputati a conto economico (al netto delle relative imposte differite). Se tale eccedenza è relativa a beni che hanno originato ammortamenti, plusvalenze, minusvalenze, accantonamenti o rettifiche di valore assoggettati a tassazione, l'importo della stessa va ridotto della parte tassata. L'eccedenza va ridotta anche per le riserve e gli utili d'esercizio distribuiti e tassati.

Poiché la clausola di salvaguardia si applica solo in caso di distribuzione di utili o riserve, anche le società che non dispongono di tali poste possono effettuare ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti a soli fini fiscali, a differenza di quanto in precedenza disposto dal previgente art. 67, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986.

2. L'art. 4, lettera h), del D.Lgs. 12 dicembre 2003 n. 344 prevede l'inserimento nel prospetto in esame di ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti effettuati negli esercizi precedenti ed eliminati dal bilancio in applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 6/2003. Di conseguenza è necessario analizzare le voci dello stato patrimoniale per individuare se vi siano appostazioni in cui il valore civilistico vada rettificato. A titolo esemplificativo le voci oggetto di analisi possono essere: immobilizzazioni materiali e immateriali, partecipazioni, crediti.



L'eliminazione può avvenire o rettificando le voci dello stato patrimoniale con contropartita una voce di riserva di patrimonio netto (4), oppure imputando l'effetto del disinquinamento a conto economico (5), senza che ciò determini comunque alcuna conseguenza fiscale (6).

Per i soggetti che negli anni precedenti hanno effettuato gli ammortamenti anticipati ai sensi dell'art. 67, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 con rettifica in sede di dichiarazione dei redditi, considerato che tale disposizione è stata abrogata dal 1° gennaio 2004, è necessario utilizzare il prospetto previsto dall'art. 109 in esame per effettuare nuovi ammortamenti anticipati, ma è anche opportuno – anche se non obbligatorio – “riallineare” a soli fini comparativi e di quadratura del prospetto, non avendo in realtà inquinato il bilancio, i valori civilistici e fiscali dei cespiti e dei fondi, inserendo nel prospetto gli ammortamenti anticipati pregressi per permettere una corretta e completa gestione dello stesso negli esercizi successivi.

Va inoltre effettuata la riclassificazione dell'apposita riserva per ammortamenti anticipati, prevista dall'abrogato art. 67 del D.P.R. n. 917/1986 vigente fino al 31 dicembre 2003, e non più richiesta dalle nuove disposizioni del Testo Unico applicabili dal 1° gennaio 2004, trasferendola ad altra riserva del Patrimonio netto, senza che questo origini la tassazione dell'importo così trasferito.

Nel caso di esercizi coincidenti con l'anno solare il riallineamento deve obbligatoriamente avvenire nel bilancio al 31 dicembre 2004; per i soggetti con esercizi a cavallo, se si tratta di bilanci relativi a esercizi chiusi dopo il 30 settembre 2004 il riallineamento va effettuato obbligatoriamente in tale bilancio, se si tratta di bilanci relativi a esercizi chiusi tra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 facoltativamente in tale bilancio o obbligatoriamente in quello successivo (7).

Milano, gennaio 2005

(1) E', ad esempio, il caso dell'avviamento per cui le regole previste dai principi contabili internazionali prevedono la svalutazione della voce in caso di perdite di valore, mentre ai fini fiscali la svalutazione non è deducibile ma sono ammesse in deduzione quote di ammortamento.

(2) L'elenco delle fattispecie potrebbe essere modificato e integrato per effetto delle disposizioni previste dall'emanando decreto legislativo relativo al recepimento dei principi contabili internazionali nella redazione dei bilanci delle società, ad esempio in materia di leasing finanziario.

(3) Per i soggetti che hanno svalutato le partecipazioni ai fini solo fiscali, e parzialmente dedotto tale importo ai sensi del D.L. 209/2002 attraverso variazioni fiscali in diminuzione in sede di dichiarazione, sarà necessario riallineare il valore della partecipazione nel prospetto, per l'importo totale della svalutazione stessa, indipendentemente dalla quota già dedotta.

(4) Vedasi il principio IAS 8 “Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili”



*Associazione
Dottori
Commercialisti*

Milano

Via Fontana, 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.55.18.07.72
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
Sito internet: www.adcmi.it

(5) Vedasi documento OIC 1 “I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d’esercizio”

(6) Le istruzioni alla dichiarazione dei redditi (Unico 2004), con riferimento al disinquinamento delle eccedenze pregresse, hanno previsto la possibilità di imputare l’effetto del disinquinamento sia tra le voci del conto economico, sia a patrimonio netto; qualunque sia la scelta, la stessa non produce effetti fiscali.

(7) I soggetti che hanno indicato nei bilanci precedenti che tali valori hanno valenza anche civilistica non rientrano nella casistica prevista dall’art. 4, lett. h), del D. Lgs. 344/2003.