

REDDITO IMPRESA E IRAP

La trasformazione delle imposte anticipate in crediti di imposta

di **Luigi Scappini**

L'art. 2, commi da 55 a 59 del D.L. n. 225/2010, nella versione vigente a seguito delle modifiche e integrazioni introdotte con il successivo art. 9 del D.L. n.201/2011 prevede la possibilità di **trasformare le imposte differite attive (Dta) iscritte in bilancio in crediti di imposta spendibili da parte delle società**.

La norma, come affermato nella recente **circolare Assonime n.33 del 5 novembre 2013** con cui l'Associazione ha ripercorso la disciplina, rappresenta uno strumento di indubbio interesse per le imprese, in quanto permette, di fatto, il **realizzo anticipato di attività iscritte** in bilancio.

Originariamente la norma era stata concepita per le banche e gli istituti finanziari, ma l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 94/E del 22 settembre 2011](#), ne ha esteso l'ambito di applicazione anche agli **altri soggetti Ires** (con conseguente esclusione, nell'alveo delle imprese, delle sole ditte individuali e società di persone).

La limitazione ai soggetti Ires deriva dall'analisi del dato letterale della norma che ammette la trasformazione delle Dta esistenti alla **data di "approvazione del bilancio"**.

La trasformazione è **obbligatoria per banche e istituti di credito**, mentre per gli **altri soggetti è facoltativa**.

L'obbligatorietà è, probabilmente, una diretta conseguenza della *ratio* ispiratrice stessa della norma, nata, tra le altre cose, per migliorare la "qualità" patrimoniale di alcune Dta, in ragione dell'entrata in vigore, a decorrere dal 2013, di una nuova definizione di patrimonio di vigilanza (cd. Basilea III).

Le **Dta trasformabili in crediti di imposta** sono, ai sensi dell'articolo 2, comma 55, quelle iscritte in bilancio come tali secondo i corretti principi contabili e derivanti da:

- svalutazioni di crediti non ancora dedotti ai sensi dell'art. 106, comma 3 Tuir;
- ammortamento dell'avviamento di cui all'art. 15, comma 10 del D.L. n. 185/2008;
- ammortamento di altre attività immateriali di cui all'art.15, comma 10 richiamato.

Ma la norma, ai fini della trasformabilità delle Dta così iscritte in bilancio, richiede **altri requisiti** e più precisamente:

- ai sensi dell'art. 2, comma 55, la **presenza di una perdita civilistica**. In questa fattispecie, il successivo comma 56, stabilisce che le Dta sono trasformabili nel limite dell'importo risultante dal rapporto tra le perdite di esercizio e il patrimonio netto. Quest'ultimo, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 37/E/2012](#), deve essere inteso quale patrimonio netto al lordo della perdita di esercizio. Conseguenza logica è che se la perdita di esercizio è uguale o superiore al patrimonio netto, le Dta saranno integralmente trasformabili.

L'ultimo periodo del comma 56 stabilisce che *“con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente comma”*.

Ne deriva che, in caso di trasformazione parziale delle Dta, si dovrà procedere all'annullamento delle variazioni in diminuzione a scadenza più prossima;

- ai sensi dell'art. 2, comma 56-bis, la **presenza di perdite fiscali** riportabili ex art. 84 del Tuir. Con la circolare n.37/E, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la cumulabilità dell'agevolazione in esame con la trasformazione in ipotesi di sola perdita civilistica. In presenza di un gruppo, l'Agenzia delle Entrate, sempre con lo stesso documento di prassi, ha precisato che se una consolidata o la stessa consolidante procede alla trasformazione delle Dta in crediti di imposta, automaticamente si determina la proporzionale riduzione della perdita trasferita;
- ai sensi dell'art. 2, comma 56-ter, in caso di **liquidazione volontaria o di assoggettamento a procedure concorsuali o di gestione della crisi**, purché dal bilancio finale emerga un patrimonio netto positivo.

In passato ci si è sempre interrogati sull'applicabilità o meno della disciplina di favore in riferimento alle Dta che si originano ai fini **Irap**, poiché nessun cenno viene fatto, sia dalla norma, sia dalla circolare n. 37/E/2012. Solo l'ABI si era espressa in senso positivo con la circolare 19.12.2012 n. 11 (§ 2.1). Sul tema Irap Assonime, in premessa della circolare 33, rileva come *“il Governo sembrerebbe intenzionato ad introdurre una norma in base alla quale se il valore della produzione netta è negativo e a formare tale valore negativo abbiano concorso reversal sottostanti alle DTA prese in considerazione dal regime di conversione in esame, tali DTA si rendono convertibili nella misura in cui il valore negativo della produzione netta corrisponda ai reversal in parola.”*.

Infine, si rileva come l'art. 2, comma 57, preveda i seguenti modi di utilizzo dei crediti generati:

- in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241/1997, di versamenti di imposte e/o ritenute senza limiti di importo;
- cessione al valore nominale a soggetti terzi facenti parte del gruppo, nel rispetto delle regole di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973.

L'eventuale **eccedenza** risultante può essere chiesta a **rimborso**.

