

REDDITO IMPRESA E IRAP

Legge Stabilità 2014: trasformazione delle imposte anticipate in crediti tributari

di **Federica Furlani**

L'art. 2, commi da 55 a 58, del DL 225/2010, modificato successivamente dall'art. 9 DL 201/2011, ha introdotto la possibilità, a determinate condizioni, di **trasformare in credito di imposta le attività per imposte anticipate Ires** (*Deferred Tax Asset* – DTA) iscritte in bilancio.

Tale norma è stata oggetto di revisione ad opera della [legge di Stabilità 2014 \(L. 147/2013\)](#) che ha introdotto la possibilità di attuare tale trasformazione anche con riferimento alle **attività per imposte anticipate** iscritte in bilancio ai fini Irap.

In passato ci si era infatti interrogati sull'applicabilità o meno della disciplina di favore in riferimento alle DTA che si originano ai fini Irap, poiché nessun cenno era stato fatto, sia dalla norma, sia dalla [circolare n. 37/E del 28 settembre 2012](#), che contiene precisazioni ed approfondimenti sull'argomento. Solo l'**ABI**, con riferimento agli enti creditizi e finanziaria oggetto della norma, si era espressa in senso positivo con la circolare 19.12.2012 n. 11. Sul tema Irap, Assonime nella circolare 33/2013 rilevava 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.”*.

Ed in effetti la legge di Stabilità 2014 ha previsto espressamente la **possibilità** di applicare il regime di **conversione in crediti d'imposta** anche alle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio ai fini Irap, a decorrere dal periodo d'imposta 2013.

La norma, come affermato nella 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**.

Si tratta di una norma di natura **agevolativa facoltativa** (è obbligatoria solo per banche e istituti di credito) con il fine di **ridurre l'impatto delle disposizioni fiscali** che producono il differimento del riconoscimento fiscale di un onere rispetto al momento in cui questo trova manifestazione contabile.

Analizziamo quindi le ipotesi in cui è ammessa la trasformazione alla luce delle recenti modifiche.

La prima ipotesi è stata oggetto di intervento da parte del legislatore con la legge di Stabilità 2014: in particolare, **la modifica ha riguardato l'art. 2, co. 55, del D.L. n. 225/2010**, che aveva originariamente stabilito che, qualora il bilancio d'esercizio si chiuda con una perdita civilistica, sono convertite in crediti tributari le attività per imposte anticipate, derivanti da:

- **svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito d'impresa** (art. 106, co. 3, del Tuir). La modifica normativa inserisce il riferimento alle "perdite su crediti", anch'esse non ancora dedotte, nonché alle rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile Irap, ai sensi degli artt. 6, co. 1, lett. c-bis), e 7, co. 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997;
- **valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali**, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e, come aggiunto dalla Legge di Stabilità 2014, dell'Irap.

In presenza di perdita civilistica, la **trasformazione decorre dalla data di approvazione del bilancio** da parte dell'assemblea dei soci e opera per un importo pari al prodotto, da effettuarsi sulla base dei dati del bilancio approvato, tra la perdita d'esercizio evidenziata in conto economico e il rapporto tra le DTA iscritte nell'attivo "rilevanti" e la somma del capitale sociale e delle riserve.

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"*. In altri termini dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono ammesse le variazioni in diminuzione relative all'ammontare delle imposte anticipate trasformate.

Esemplificando, per un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare che procede alla trasformazione di imposte anticipate iscritte nel bilancio relativo all'esercizio 2013, approvato il primo aprile 2014, la trasformazione in esame ha efficacia dal primo aprile 2014 e, dal periodo d'imposta 2013, non sono più ammesse le variazioni in diminuzione corrispondenti alle imposte anticipate trasformate.

La legge di Stabilità 2014 **non ha invece apportato alcuna modifica alla seconda ipotesi** in cui è possibile la trasformazione: nell'ipotesi di perdita fiscale le DTA trasformabili sono esclusivamente quelle relative alla parte di perdita determinata dalle variazioni in diminuzione, apportate nella medesima dichiarazione in cui è rilevata la perdita, relative a svalutazioni/perdite su crediti o ad ammortamenti/svalutazioni dell'avviamento e di altre attività immateriali. Quindi se l'ammontare della perdita fiscale è:

1. **minore o uguale** all'ammontare complessivo delle variazioni in diminuzione apportate

- in dichiarazione relative a svalutazione/perdite su crediti o ammortamento/svalutazione di avviamento e altre attività immateriali, le DTA iscritte sulla perdita fiscale sono interamente trasformate in credito d'imposta;
2. se è **maggiore**, sono trasformabili in credito di imposta solo le DTA relative al valore della perdita fiscale corrispondente all'importo complessivo di tali variazioni in diminuzione. In questo caso la trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione in cui viene rilevata la perdita.

La terza ipotesi di trasformazione introdotta dalla legge di Stabilità 2014 nell'art. 2 comma 56-bis1, opera nel caso in cui dalla dichiarazione relativa all'imposta regionale sulle attività produttive **emerge un valore della produzione netta negativo**, la quota delle imposte anticipate di cui al comma 55, che si riferisce ai componenti di cui alla medesima disposizione che hanno concorso alla formazione della base imponibile Irap negativa, è trasformata per intero in credito d'imposta. Tale trasformazione **decorre dalla data di presentazione della dichiarazione Irap** in cui viene rilevato il valore della produzione netto negativo.

Infine, ai sensi dell'art. 56-ter, l'applicazione della trasformazione delle DTA in crediti di imposta nelle ipotesi sopra descritte, vale anche con riferimento ai **bilanci di liquidazione volontaria** ovvero relativi a società sottoposte a procedure concorsuali o di gestione delle crisi. Qualora inoltre il bilancio finale per cessazione di attività, dovuta a liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa, evidenzia un patrimonio netto positivo, l'intero ammontare di attività per imposte anticipate può essere trasformato in credito di imposta.

Per quanto concerne le modalità di utilizzo, il credito di imposta, che deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non è produttivo di interessi, può essere:

- utilizzato in compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/1997 (codice tributo 6834 – RM 57/E/2011);
- ceduto ex art. 43-ter DPR 602/1973;
- chiesto a rimborso per la parte residua dopo le compensazioni.

Le istruzioni operative di utilizzo sono contenute nella [risoluzione 94/E del 22.9.2011](#).