

CIRCOLARE N. 17/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 16 giugno 2014

OGGETTO: *Disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio di cui all'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225 - Modifiche apportate dall'articolo 1, commi 167-171 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147*

INDICE

1. PREMESSA	3
2. TRASFORMAZIONE IN CREDITO D' IMPOSTA DELLE DTA IRAP IN CASO DI PERDITA DI ESERCIZIO (COMMI 55 E 56)	4
3. TRASFORMAZIONE IN CREDITO D'IMPOSTA DELLE DTA IRAP IN CASO DI VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA NEGATIVO (COMMA 56-BIS.1) 9	9
4. ASPETTI APPLICATIVI.....	10
5. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA (COMMA 57).....	12
6. ENTRATA IN VIGORE DELLE MODIFICHE NORMATIVE E PERIODO TRANSITORIO.....	14

1. PREMESSA

L'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225 (di seguito "Decreto milleproroghe"), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, ha introdotto la disciplina della trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate (di seguito "DTA") iscritte in bilancio, relative alle svalutazioni di crediti – non ancora dedotte ai sensi dell'articolo 106, comma 3, del TUIR – e al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi in più periodi d'imposta.

La disciplina originaria è stata successivamente modificata dall'articolo 9 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (di seguito "Decreto Monti"), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, il quale ha altresì previsto la conversione delle DTA iscritte in presenza di perdite fiscali rilevanti ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

L'articolo 1, commi da 167 a 171 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (di seguito "legge di stabilità 2014") ha ulteriormente esteso l'ambito applicativo della disciplina in esame relativamente alle DTA IRAP afferenti ai medesimi componenti negativi [svalutazione crediti, ammortamento/svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali] in caso di:

1. perdita civilistica;
2. valore della produzione netta negativo.

Fermo restando quanto già chiarito con la risoluzione n.94/E del 22 settembre 2011 e con la circolare del 28 settembre 2012, n. 37/E, con il presente documento di prassi si forniscono ulteriori chiarimenti in ordine al regime di trasformazione in credito d'imposta delle DTA iscritte in bilancio, con particolare riguardo a quelle afferenti all'imposta regionale sulle attività produttive [di seguito, "DTA IRAP"].

2. TRASFORMAZIONE IN CREDITO D' IMPOSTA DELLE DTA IRAP IN CASO DI PERDITA DI ESERCIZIO (COMMI 55 E 56)

L'articolo 2, commi 55-56, del Decreto milleproroghe disciplina, tra l'altro, la trasformazione in credito di imposta delle DTA IRAP iscritte in bilancio nell'ipotesi in cui venga rilevata una perdita di esercizio.

L'articolo 1, comma 167 della legge di stabilità 2014, di modifica del citato comma 55, dispone in particolare che le *“rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive ai sensi degli articoli 6, comma 1, lettera c-bis), e 7, comma 1, lettera b-bis), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nonché quelle relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini (...) dell'imposta regionale sulle attività produttive, sono trasformate in crediti d'imposta qualora nel bilancio individuale della società venga rilevata una perdita d'esercizio”*.

Per effetto della intervenuta modifica normativa, pertanto, risultano attualmente trasformabili in credito di imposta anche le DTA IRAP afferenti a:

- a. rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile IRAP per i soggetti che applicano l'articolo 106, comma 3, del TUIR;
- b. componenti negativi relativi al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, la cui deducibilità è rinviata in più esercizi.

Con riferimento al punto sub a), si evidenzia che tali componenti interessano il valore della produzione netta delle banche e di altri enti e società finanziari, nonché delle imprese assicurative ai sensi rispettivamente degli articoli 6, comma 1, lettera c-bis), e 7, comma 1, lettera b-bis) del decreto legislativo n. 446 del 1997,

come modificati dall'articolo 1, comma 158, lettere a) e b), della legge di stabilità 2014¹.

Per le banche e gli altri enti finanziari si tratta, in particolare, delle *“rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo”*; per le imprese di assicurazione si fa riferimento a *“le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo”*.

Con riferimento al punto sub b), si tratta delle DTA IRAP relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali tra cui, per i soggetti IAS *adopter*, sono ricomprese, oltre ai marchi e alle attività a vita utile definita, anche le attività a vita utile indefinita deducibili secondo le medesime regole previste per marchi/avviamento ai sensi dell'articolo 10 del decreto 8 giugno 2011.

Ai fini della quantificazione delle DTA IRAP trasformabili restano fermi i chiarimenti forniti dalla circolare n. 37/E del 2012 in relazione alle modalità applicative, in ambito IRES, dell'articolo 2, comma 56, del Decreto milleproroghe.

Nello specifico, in relazione alla *“neutralizzazione”* delle variazioni in diminuzione (IRES-IRAP) ai sensi del comma 56, si ritiene che vadano prioritariamente annullate le variazioni in diminuzione a scadenza più prossima per un ammontare corrispondente alle DTA trasformate indipendentemente dall'*asset* cui afferiscono secondo un criterio di tipo proporzionale, che tenga conto della composizione IRES-IRAP delle DTA iscritte in bilancio.

Valga, a titolo esemplificativo, il prospetto di seguito riportato.

¹ La modifica in esame si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Prospetto DTA iscritte nel bilancio 2013	
DTA IRES	226,88
DTA IRAP ²	38,36
Totale DTA “trasformabili”	265,24³
% DTA IRES/DTA Totali	85,54%
% DTA IRAP/DTA Totali	14,46%
Rapporto di trasformazione <i>ex</i> comma 56	40%
DTA trasformate in credito d’imposta	106,10
DTA IRES trasformate	90,75 [85,54% * 106,10]
DTA IRAP trasformate	15,35 [14,46% * 106,10]

Nel prospetto si assume che le DTA trasformabili siano pari complessivamente a 265,24, di cui 226,88 relative all’IRES e 38,36 relative all’IRAP e che il rapporto di trasformazione – ai sensi del comma 56 – risulti pari al 40 per cento.

A fronte di DTA complessivamente trasformate in credito d’imposta per 106,10 si considera che 90,75 afferiscono a DTA IRES e 15,35 a DTA IRAP.

Nella tabella che segue, sulla base del prospetto sopraindicato, sono evidenziate le future variazioni in diminuzione (IRES-IRAP) ante trasformazione delle DTA e le relative imposte corrispondenti.

In particolare, si assume che nel corso del 2013 siano state effettuate svalutazioni crediti⁴ per euro 1000, riprese a tassazione per 800.

² I calcoli sono stati effettuati ipotizzando un’aliquota Irap del 4,65% ed un’aliquota IRES del 27,5%.

³ L’ammontare delle DTA, indicate nel bilancio di esercizio 2013, si riferisce sia alle svalutazioni crediti che alla quota dell’ammortamento dell’avviamento relativa al 2014.

⁴ Per ragioni espositive si è ipotizzato che i crediti non abbiano subito svalutazioni nei periodi d’imposta precedenti e che il soggetto considerato non sia in perdita “fiscale” in nessuno dei periodi d’imposta considerati.

A tal proposito è appena il caso di precisare che, anche nel caso in cui il contribuente, con riferimento alla quota di svalutazione di 200 deducibile nel 2013, operi una variazione in aumento di 1000 e una variazione in diminuzione di 200 in dichiarazione dei redditi, la disciplina in esame non trova comunque applicazione con riferimento alla quota di svalutazioni deducibile nel periodo d'imposta (i.e. 200).

Ciò in quanto, tale modalità operativa equivale alla deduzione della quota di svalutazione transitata a conto economico con rinvio della deducibilità dei 4/5 delle svalutazioni complessive nei periodi di imposta successivi.

Riprendendo l'esempio, nel 2013, l'ammontare della svalutazione crediti la cui deduzione è rinviata ai periodi di imposta successivi e su cui si formano imposte anticipate trasformabili è comunque pari ad 800 (1000 – 200).

Coerentemente a quanto appena evidenziato, si evidenzia che la predetta variazione in diminuzione di 200 non può essere assimilata ad un *reversal* che dà luogo a DTA convertibili ai sensi dei commi 56-*bis* e 56-*bis*.1, dell'articolo 2, del Decreto milleproroghe. Inoltre, il biennio 2013-2014 risulta interessato anche dall'ammortamento in via residuale dell'avviamento (i.e. ultime due quote espresse in diciottesimi).

Tab. 1

	2013	2014	2015	2016	2017
Variazioni in diminuzione svalutazioni crediti IRES		200	200	200	200
Imposta corrispondente IRES		55	55	55	55
Variazioni in diminuzione svalutazioni crediti IRAP		200	200	200	200
Imposta corrispondente IRAP		9,3	9,3	9,3	9,3
Avviamento IRES	25	25			
Imposta corrispondente IRES	6,875	6,875			
Avviamento IRAP	25	25			
Imposta corrispondente IRAP	1,1625	1,1625			

Il prospetto delle future variazioni in diminuzione risulterà modificato nel modo seguente:

Tab. 2

	2013	2014	2015	2016	2017
Variazioni in diminuzione svalutazioni crediti IRES		/	95	200	200
Imposta corrispondente IRES		/	26,13	55	55
Variazioni in diminuzione svalutazioni crediti IRAP		/	95	200	200
Imposta corrispondente IRAP		/	4,41	9,3	9,3
Avviamento IRES	25	/			
Imposta corrispondente IRES	6,875	/			
Avviamento IRAP	25	/			
Imposta corrispondente IRAP	1,1625	/			

Alla data di approvazione del bilancio 2013, dovranno essere annullate le variazioni in diminuzione con scadenza più prossima per un ammontare corrispondente alle DTA trasformate (**106,10**), di cui 90,75 DTA IRES e 15,35 DTA IRAP.

Di conseguenza, nell'esempio prospettato:

- nel 2014, saranno annullate variazioni in diminuzione corrispondenti ad un ammontare di DTA pari a 72,34, di cui 61,88 DTA IRES (variazioni in diminuzione IRES annullate pari a 225) e 10,46 DTA IRAP (variazioni in diminuzione IRAP annullate pari a 225) ;
- nel 2015, saranno annullate variazioni in diminuzione corrispondenti ad un ammontare di DTA pari a 33,77, di cui 28,88 DTA IRES (variazioni in diminuzione IRES annullate 105) e 4,89 DTA IRAP (variazioni in diminuzione IRAP annullate 105).

Sempre con riferimento all'esempio di cui si tratta, si evidenzia che le variazioni in diminuzione relative alla quota di ammortamento deducibile nell'anno

2013 hanno già ridotto la quota di DTA IRES/IRAP rilevabili nel bilancio relativo al medesimo esercizio e, quindi, le relative DTA non risultano oggetto di trasformazione.

Da ultimo, si ritiene opportuno precisare il corretto comportamento da adottare per l'individuazione delle variazioni in diminuzione - relative a componenti negativi che generano DTA trasformabili ai sensi del citato comma 55 - da annullare nell'ipotesi in cui si verifichi l'alternarsi di periodi di imposta in cui le DTA iscritte siano state convertite e periodi in cui tale conversione non ha operato, per mancanza dei presupposti richiesti dalle disposizioni di cui ai più volte citati commi 55 e 56.

Al riguardo, si osserva che il comma 56 dispone che *“con decorrenza dal periodo d'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, il predetto comma, individua espressamente le variazioni in diminuzione da rendere indeducibili (per effetto della trasformazione) facendo riferimento ai componenti negativi corrispondenti alle DTA trasformate.

Pertanto, nell'ipotesi prospettata, il procedimento di annullamento non deve riguardare le variazioni in diminuzione collegate alle DTA che per mancanza dei presupposti non possono essere oggetto di trasformazione in credito d'imposta.

3. TRASFORMAZIONE IN CREDITO D'IMPOSTA DELLE DTA IRAP IN CASO DI VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA NEGATIVO (COMMA 56-BIS.1)

L'articolo 1, comma 168 della legge di stabilità 2014 ha inserito all'articolo 2 del Decreto milleproroghe, il comma 56-bis.1, il quale dispone che *“qualora dalla dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive emerga un valore della produzione netta negativo, la quota delle attività per imposte anticipate*

di cui al comma 55 che si riferisce ai componenti negativi di cui al medesimo comma che hanno concorso alla formazione del valore della produzione netta negativo, è trasformata per intero in crediti d'imposta”.

La disposizione in esame introduce una nuova ipotesi di trasformazione in credito di imposta delle DTA IRAP, afferenti i componenti negativi di cui al medesimo comma 55, per la quota riferita ai *reversal* che trovano capienza nel valore della produzione netta negativo.

Analogamente a quanto chiarito in relazione alla trasformazione delle DTA IRES in presenza di una perdita fiscale, si ritiene che anche in ipotesi di conversione di DTA IRAP il valore della produzione netta negativo vada prioritariamente riferito alle variazioni in diminuzione connesse ai componenti che hanno dato luogo all'iscrizione di imposte anticipate (ad esempio, ammortamenti/svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali).

4. ASPETTI APPLICATIVI

In relazione alle rettifiche di valore nette per deterioramento crediti di cui agli articoli 6, comma 1, lettera *c-bis*) e 7, comma 1, lettera *b-bis*) del decreto IRAP, si ritiene che ai sensi del comma 55 siano convertibili le DTA connesse alle svalutazioni operate a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Con riferimento alle rettifiche su crediti operate in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2013, si è del parere che le stesse non diano luogo a DTA convertibili.

Tale soluzione appare confermata dal dato letterale del comma 55, che fa espresso riferimento alle rettifiche di valore nette dei crediti operate ai sensi degli articoli 6, comma 1, lettera *c-bis* e 7, comma 1, lettera *b-bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997. Si tratta, dunque, di componenti valutative che, ai fini della disciplina IRAP, trovano concreto riconoscimento solo a partire dal periodo d'imposta in corso

al 31 dicembre 2013 [*i.e.* esercizio 2013 per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare].

Con riferimento all'ammortamento ovvero alle svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali, si ritiene che siano convertibili anche le DTA connesse a variazioni in aumento operate in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2013, trattandosi di componenti rilevanti agli effetti dell'IRAP anche anteriormente all'entrata in vigore della normativa in esame.

In altri termini, in ordine a tali componenti, la trasformazione opera anche in relazione alle DTA correttamente iscritte nel bilancio 2013 riferite a componenti negativi contabilizzati in esercizi anteriori al periodo d'imposta considerato.

Ad analoghe conclusioni si perviene con riferimento alla rilevanza delle DTA IRAP convertibili ai sensi del comma 56-*bis.1* del decreto legge n. 225 del 2010 in presenza di valore della produzione netta negativo.

Pertanto, ai fini della trasformazione:

1. non assume rilevanza la quota delle DTA corrispondenti ad eventuali *reversal* afferenti alle rettifiche di valore dei crediti operate in esercizi antecedenti al 2013;
2. trovano riconoscimento fiscale le DTA corrispondenti ai *reversal* connessi a variazioni in aumento operate in esercizi antecedenti al 2013 relative alle svalutazioni e/o all'ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

Costituiscono oggetto di trasformazione anche le DTA IRAP derivanti da operazioni di affrancamento dell'avviamento effettuato – in applicazione del secondo metodo indicato nell'applicazione IAS/IFRS dell'OIC n. 1 del febbraio 2009 - ai sensi dell'articolo 15, comma 10 del decreto legge 29 dicembre 2008, n. 185.

5. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA (COMMA 57)

L'articolo 2, comma 57, del Decreto milleproroghe individua le modalità di utilizzo del credito d'imposta generato dalla trasformazione di DTA (IRES/IRAP).

In particolare, la disposizione in esame, oltre a precisare che il credito non è produttivo di interessi, dispone che lo stesso *“può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero può essere ceduto al valore nominale secondo quanto previsto dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*; è consentito, da ultimo, chiedere a rimborso *“l'eventuale credito che residua dopo aver effettuato le compensazioni”*.

La norma prevede, quindi, che tale credito d'imposta, oltre che utilizzabile dal soggetto in capo al quale si è originato senza limiti d'importo, può in alternativa essere ceduto da quest'ultimo ad altre società del gruppo ai sensi dell'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973. In tale ipotesi, tuttavia, la circolare n. 37 del 2012 ha precisato che il credito da DTA può essere utilizzato dal cessionario in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997 entro i limiti d'importo ordinariamente previsti, e attualmente quantificati in 700.000 euro.

La circolare n. 37/E del 2012 ha, inoltre, chiarito che al credito d'imposta generato dalla trasformazione delle DTA si rendono applicabili le previsioni di cui all'articolo 7 del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 9 giugno 2004.

Tale disposizione riconosce a ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo la possibilità di cedere, ai fini della compensazione dell'IRES dovuta dalla consolidante e per l'importo non utilizzato, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, nei limiti indicati, nonché le eccedenze d'imposta ricevute di cui all'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973.

A tale fine, si ritiene che, in linea generale, il trasferimento dello stesso credito al consolidato ai sensi del citato articolo 7 subisca il limite d'importo previsto per la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (pari a 700.000 euro), senza tenere conto degli eventuali utilizzi effettuati in proprio dal soggetto cedente e, comunque, nei limiti dell'Ires dovuta dalla *fiscal unit*.

La società consolidata ha, tuttavia, la possibilità, compatibilmente con le peculiarità proprie della disciplina del consolidato fiscale, di trasferire il credito d'imposta in esame con gli stessi limiti di utilizzazione che incontrerebbe laddove la stessa operasse al di fuori del regime del consolidato.

Pertanto, poiché in via generale, il credito da DTA può essere utilizzato, dalla società che lo ha maturato, per abbattere l'Ires dovuta senza limiti d'importo, la consolidata può trasferire il credito DTA alla società consolidante, senza tenere conto degli eventuali utilizzi effettuati in proprio, anche oltre il limite di 700.000 mila euro, purché entro il limite dell'Ires corrispondente al reddito imponibile, in base alla dichiarazione dei redditi dalla medesima presentata, al netto di eventuali elementi trasferiti al consolidato, quali detrazioni, crediti per imposte pagate all'estero, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e eccedenze e, comunque, fino a concorrenza dell'Ires dovuta dalla *fiscal unit*.

Si ipotizzi ad esempio, un consolidato fiscale di cui facciano parte le società X, Y e Z, quest'ultima società consolidante. La società X genera un reddito cui corrisponde un'Ires, come sopra determinata, pari ad euro 1.300.000. Le società Y e Z chiudono in perdita.

L'imposta di gruppo, al cui versamento è tenuta la società Z, è pari ad euro 900.000. La società X può, pertanto, trasferire al consolidato il credito da DTA maturato per un ammontare pari ad euro 900.000, a prescindere da eventuali utilizzi effettuati in proprio.

Si consideri, inoltre, l'ipotesi in cui le società X, Y e Z trasferiscano al consolidato redditi cui corrisponde un'Ires rispettivamente pari ad euro 1.000.000, 300.000 e 100.000, e che l'Ires dovuta dal gruppo sia pari ad euro 1.400.000.

La società X può trasferire al consolidato il credito da DTA maturato per un ammontare pari ad euro 1.000.000, senza tenere conto di eventuali utilizzi effettuati in proprio.

Si precisa, da ultimo, che in coerenza con quanto espressamente previsto dal menzionato comma 57 del Decreto milleproroghe, per la parte di credito che eccede le compensazioni effettuate può essere attivata, in via residuale, la procedura di rimborso.

6. ENTRATA IN VIGORE DELLE MODIFICHE NORMATIVE E PERIODO TRANSITORIO

L'articolo 1, comma 171, della legge di stabilità 2014 dispone che la nuova disciplina di cui ai commi da 167 a 170 si applica a partire “(...) *dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013*”.

In particolare, in relazione alle DTA IRAP convertibili ai sensi del comma 55, la trasformazione decorre “*dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, o dei diversi organi competenti per legge (...)*” ; pertanto, assumono rilievo le DTA IRAP risultanti dal bilancio relativo all'esercizio 2013.

Per quanto riguarda le DTA IRAP trasformabili ai sensi del comma 56-bis.1 la “*trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive in cui viene rilevato il valore della produzione netta negativo (...)*”.

Ai fini della prima applicazione della norma, si fa dunque riferimento alla dichiarazione IRAP 2014, relativa al periodo d'imposta 2013.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE VICARIO DELL'AGENZIA