

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE  
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

***NORMA DI COMPORTAMENTO N. 193***

**TRASFORMAZIONE DELLE DTA IN CREDITO D'IMPOSTA IN PRESENZA DI  
PERDITE FISCALI**

**Massima**

Un'impresa che redige il bilancio secondo corretti principi contabili, se imputa a conto economico ammortamenti dell'avviamento o di altre attività immateriali eccedenti la quota deducibile, può rilevare le imposte anticipate (*deferred tax assets* o DTA) ricorrendone i presupposti. Al momento del riassorbimento – che può avvenire non solo a seguito del processo di ammortamento ma anche in sede di realizzo – l'impresa in presenza di una perdita fiscale può procedere alla trasformazione delle predette DTA.

\*\*\*\*\*

L'art. 2, comma 56 bis del D.L. 225/2010, modificato dall'art. 9 comma 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, consente la conversione in credito di imposta di tutte o parte delle attività per imposte anticipate in caso di perdite fiscali.

La norma estende al caso di perdite fiscali la disciplina di cui all'art. 2 comma 55 bis dello stesso D.L. 225/2010, che permette la conversione delle DTA in crediti di imposta a fronte di perdite civilistiche.

L'ambito soggettivo di applicazione delle norme richiamate comprende qualsiasi tipo di impresa indipendentemente dalle dimensioni e dall'attività esercitata ed è pertanto esteso a tutti i soggetti che presentino i requisiti previsti dalla norma per accedere alla trasformazione delle DTA in credito d'imposta.

La situazione contabile in cui la disciplina di cui al comma 56bis consente la conversione delle DTA in credito d'imposta è così riassumibile:

- iscrizione in bilancio di valori contabili dei crediti (con riguardo alle sole imprese bancarie e finanziarie), avviamento e altre attività immateriali inferiori a quelli fiscalmente

riconosciuti, ad esempio per aver computato ammortamenti o svalutazioni superiori ai limiti fiscalmente consentiti;

- conseguente iscrizione di DTA, essendo integrato dalla disciplina in commento il cd. probability test richiesto da OIC 25<sup>1</sup>.
- successiva formazione di una perdita fiscale riconducibile in tutto o in parte alla deduzione differita di componenti negativi relativi alle poste a fronte delle quali sono state iscritte le DTA secondo corretti principi contabili.

Le DTA originariamente iscritte sono infatti destinate ad essere annullate in corrispondenza di future variazioni in diminuzione quando, una volta esaurito il processo di ammortamento contabile, dovrà completarsi quello fiscale mediante l'imputazione di variazioni in diminuzione nel modello Unico.

Qualora in forza di tali variazioni in diminuzione si dovesse generare una perdita fiscale riportabile ex art. 84, è possibile sulla stessa – alle condizioni indicate da OIC 25 – iscrivere nuove ed autonome DTA.

Il comma 56-bis del DL 225 consente, in questi casi, di convertire tali nuove DTA, fino a concorrenza della parte di perdita fiscale generata dalle suddette variazioni in diminuzione, in un credito d'imposta riducendo coerentemente in Dichiarazione l'importo della perdita fiscale riportabile.

La norma non identifica in modo esclusivo le fattispecie che danno luogo alle variazioni in diminuzione (cd. reversal) che consentono alle imprese di attivare la procedura di conversione, in linea con l'obiettivo di preservarne la finalità agevolativa<sup>2</sup>.

La conversione spetta anzitutto in caso di ammortamenti rilevanti solo fiscalmente, che riassorbono progressivamente le DTA in corrispondenza con le variazioni in diminuzione apportate in dichiarazione dei redditi.

Alla stessa conclusione si deve tuttavia giungere anche qualora il reversal sia dovuto ad un evento realizzativo idoneo ad annullare integralmente la differenza temporanea residua su un bene immateriale attraverso una variazione in diminuzione.

Il realizzo determina minori plusvalenze o maggiori minusvalenze fiscali che rientrano tra i <<componenti negativi di reddito>> citati dal comma 56 bis. La trasformazione non è preclusa dalla circostanza che essa avviene in un unico periodo di imposta. La locuzione "deducibili in più periodi di imposta", contenuta nel comma 55 bis cui fa rimando il comma 56 bis, serve infatti a

---

<sup>1</sup> In tal senso: cfr Documento Banca d'Italia/Consob/Isvap n. 5 del 15 maggio 2012.

<sup>2</sup> Tale obiettivo non è sfuggito all'Agenzia delle Entrate che, nell'affrontare il caso della perdita fiscale determinata da una pluralità di fattori, ha ritenuto che tale perdita debba essere attribuita prioritariamente alle variazioni in diminuzione che determinano in bilancio il reversal di DTA precedentemente iscritte Circolare 37/E del 28 settembre 2012 par. 2.2 pag. 14

qualificare le tipologie di eventi da cui deriva originariamente l'iscrizione di imposte anticipate, ma non il successivo evento che comporta il reversal ed il conseguente annullamento delle DTA.

La conclusione di cui sopra rileva anche in caso di cessione di azienda, la quale determina una plus/minusvalenza che consente di annullare integralmente le DTA residue sui componenti dell'azienda, ivi incluso l'avviamento. In base all'art. 86 comma 2 del TUIR<sup>3</sup> la plus/minusvalenza da cessione di azienda è, infatti, determinata unitariamente come differenza tra prezzo ricevuto e valore fiscale delle attività cedute compreso l'avviamento.

Pertanto, anche nel caso di realizzo mediante cessione di azienda (plusvalente o minusvalente), il reversal delle DTA sull'avviamento/altre attività immateriali, darà origine alla conversione in crediti di imposta delle relative DTA fino a concorrenza della perdita fiscale.

---

<sup>3</sup> Non si ritiene applicabile al caso di specie la Circ. 8/2010 dell'Agenzia delle Entrate – peraltro non condivisibile sia in relazione a OIC24 par. 70 sia all'opinione della dottrina (cfr. anche AIDC 181) - perché essa fa riferimento alla diversa operazione di conferimento di azienda, che ai sensi dell'art. 176 TUIR è sempre fiscalmente neutrale e quindi non idonea a generare una variazione in diminuzione.