



### ***Le istanze di rimborso per la mancata deduzione dell'Irap sul costo del lavoro: i chiarimenti di Telefisco 2013***


Mentre è in corso di svolgimento la campagna di presentazione delle istanze di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate in conseguenza della mancata deduzione dell'Irap relativa al costo del lavoro, l'Agenzia delle Entrate sta continuando a fornire i propri chiarimenti.

Dopo la risposta fornita in occasione di Telefisco 2013, dovrebbe essere emanata un'ulteriore circolare interpretativa. Sarebbe, quindi, opportuno che fosse riconosciuta ai contribuenti la possibilità di presentare delle istanze "integrative" di quelle già presentate al fine di tenere conto, ove necessario, delle nuove istruzioni. In tal caso, però, i rimborsi dovrebbero essere erogati tenendo conto del momento di presentazione della prima istanza.

L'articolo 2, co.1 del D.L. n.201/11<sup>1</sup>, ha previsto, al fine di ridurre il costo del lavoro e favorire l'occupazione, la deduzione integrale, in sede di determinazione del reddito d'impresa e di quello di lavoro autonomo, dell'Irap dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente ed assimilato.

La principale finalità dell'intervento normativo in esame era stata, però, quella di evitare gli effetti negativi che sarebbero potuti derivare all'Erario in conseguenza di un'eventuale pronuncia della Corte Costituzionale dichiarativa dell'illegittimità costituzionale dell'art.1, co.2 del D.Lgs. n.446/97, nel quale era affermata l'indeducibilità dell'Irap ai fini dei tributi statali.

La deduzione, che si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, consente agli esercenti arti e professioni e alle imprese *labour intensive* di ottenere una maggiore riduzione del carico fiscale sul costo del lavoro rispetto alla precedente norma (contenuta nell'art.6, co.1 del D.L. n.185/08<sup>2</sup>) che stabiliva la deduzione del 10%, dell'Irap forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile delle dette spese per il personale. Quest'ultima disposizione è stata, infatti, abrogata dal co.1-*bis* del detto art.2 del D.L. n.201 con riguardo alle spese in esame, e resta, pertanto, applicabile soltanto in caso di sostenimento di interessi passivi ed oneri assimilati.

 L'articolo 4, co.12 del D.L. n.16/12<sup>3</sup> ha poi stabilito che l'Irap versata in relazione al costo del lavoro è deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo anche anteriormente al 2012.

È stata, in tal modo, risolto il detto problema di legittimità costituzionale, ma limitatamente alla deduzione dell'Irap relativa al costo del lavoro. L'Assonime ha osservato, nella circolare n.14/12, che i dubbi di legittimità costituzionale sono stati, quindi, attenuati ma non eliminati completamente. Resta, infatti, la disparità tra il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap relativa al costo del personale, deducibile per l'intero ammontare (analiticamente determinato) e quello dell'imposta regionale relativa agli interessi passivi e oneri assimilati, deducibile in misura forfetaria, pari al 10% dell'Irap complessivamente dovuta. Per evitare tale disparità si dovrebbe stabilire il calcolo analitico anche della deduzione dell'Irap afferente gli interessi passivi.

<sup>1</sup> Convertito, con modificazioni, nella L. n.214/11.

<sup>2</sup> Convertito, con modificazioni, nella L. n.2/09.

<sup>3</sup> D.L. n.16/12, convertito, con modificazioni, nella L. n.44/12.

La deduzione può essere operata per la prima volta in sede di determinazione del reddito relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, da dichiarare in Unico 2013. Se nel detto periodo è dichiarata una perdita, la stessa potrà essere riportata in avanti nel rispetto delle regole vigenti.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, nella [C.M. n.25/E/12](#), un primo chiarimento in relazione alla normativa in esame, in merito alla quale erano restatesi, però, ancora aperte alcune importanti questioni, affrontate dall'Assonime nella circolare n.14/12.

Il [provvedimento direttoriale del 17 dicembre 2012](#)<sup>4</sup> ha approvato il modello per l'istanza di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate a causa della mancata deduzione dell'Irap relativa al costo del lavoro ed ha fornito importanti chiarimenti in merito alle modalità di calcolo della nuova deduzione analitica e di quella forfetaria spettante in caso di sostenimento di interessi passivi.

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate è stato poi reso disponibile il 3 gennaio 2013 il programma da utilizzare per compilare l'istanza di rimborso.

Il menzionato provvedimento e le istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso hanno dato soluzione ad alcune problematiche, rilevanti anche ai fini della compilazione di Unico 2013, ma restano ancora da chiarire le modalità di individuazione dell'Irap deducibile analiticamente e l'ammontare degli stanziamenti previsti.

L'Assonime ha illustrato il provvedimento direttoriale nella circolare n.1 del 15/01/13.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un ulteriore chiarimento in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 30 gennaio 2013 (riguardante la disciplina dei rimborsi in caso di conferimento e di successione *mortis causa*) e dovrebbe emanare un'ulteriore circolare per risolvere i restanti dubbi interpretativi. L'arrivo "*fuori tempo massimo*" dei nuovi chiarimenti dovrebbe comportare la possibilità per i contribuenti interessati dagli stessi di ripresentare le istanze di rimborso eventualmente già inviate, senza pregiudicare, però, il criterio di priorità dei rimborsi, che dovrebbe restare ancorato alla data di presentazione dell'istanza originaria.

### **I soggetti interessati**

L'ambito soggettivo della nuova deduzione analitica dell'Irap relativa al costo del lavoro, e quindi della richiesta di rimborso per gli anni precedenti, è lo stesso stabilito ai fini della deduzione forfetaria. I soggetti interessati sono, quindi:

- le società di capitali e gli enti commerciali, comprese le banche e gli altri enti e società finanziari e le imprese di assicurazione;
- gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed assimilate;
- le persone fisiche e le società semplici (ed equiparate) esercenti arti e professioni.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella [C.M. n.16/E/09](#), che la deduzione spetta anche a tutti i soggetti che determinano la base imponibile Irap:

*"secondo la disciplina recata dall'art.5 del decreto Irap per opzione (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata)".*

### **Il calcolo dell'Irap deducibile in via analitica**

Nella norma è specificato, analogamente a quanto avvenuto per la precedente deduzione forfetaria, che l'Irap è ammessa in deduzione ai sensi dell'art.99, co.1 del Tuir.

L'Irap deducibile è, quindi, quella versata a titolo di saldo del periodo precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta

<sup>4</sup> Protocollo n.2012/140973.

effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta. Non è, inoltre, consentito tenere conto del versamento effettuato con riguardo ad un periodo d'imposta la cui base imponibile Irap non risulta incisa dai costi per il personale dipendente. Questi principi sono stati affermati dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.16/E/09, e ribaditi nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso.

Pertanto, il calcolo della quota imponibile delle dette spese per il personale dipendente e assimilato va effettuato distintamente per il periodo d'imposta cui si riferisce il versamento a saldo e per quello relativo ai versamenti degli acconti.

L'Agenzia delle Entrate non ha ancora precisato ufficialmente il criterio di calcolo dell'Irap deducibile. Al riguardo si ritiene che occorra innanzitutto determinare la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato. Va, quindi, individuato il rapporto tra il costo del lavoro non deducibile, al netto delle deduzioni previste, e l'intero valore della produzione imponibile, sempre al netto delle deduzioni. Le percentuali così determinate vanno applicate all'ammontare, rispettivamente:

- dell'imposta versata a saldo;
- e di quella versata in acconto<sup>5</sup>.

Con le stesse modalità si deve procedere in presenza di Irap versata a seguito di ravvedimento operoso e di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o dell'attività di accertamento. In questi ultimi casi le modalità di calcolo sopra illustrate vanno applicate con riguardo al periodo d'imposta precedente (che può risultare anche lontano nel tempo) nel quale è stato sostenuto il costo del lavoro e al quale si riferisce l'Irap pagata.

Al riguardo l'Assonime ha rilevato, nella circolare n.14/12, che, ai fini dell'individuazione della componente deducibile dalle imposte sul reddito, il contribuente deve innanzitutto distinguere nell'ambito dell'importo dell'Irap pagata la quota parte afferente al costo del lavoro non dedotto dall'imponibile della stessa Irap e risultante dalle voci del Conto economico, individuate secondo il criterio di competenza.

A tal fine, secondo la detta Associazione, dovrebbero rilevare

non soltanto i costi relativi alle retribuzioni correnti maturate dai dipendenti nel corso dell'esercizio, alle spese di trasferta e simili

ma anche quelli imputati a titolo di accantonamento per TFR e per ogni altra tipologia di accantonamento attinente al rapporto di lavoro a fronte di erogazioni da effettuarsi in esercizi successivi.

È stato ricordato, con riguardo alle imprese che adottano i principi contabili internazionali, che il principio IAS 19 stabilisce che vanno contabilizzati per competenza a Conto economico fra i costi del personale i premi a maturazione ed erogazione differita (c.d. premi di *long term*, elementi retributivi, quali i premi di anzianità, che non si esauriscono nei primi 12 mesi successivi all'approvazione del bilancio). Lo stesso tema si pone anche per queste componenti economiche spesso rilevate in contropartita di veri e propri accantonamenti di bilancio.

Anche per le imprese non IAS-adopter si possono determinare situazioni in cui vengono effettuati per il personale dipendente accantonamenti di un certo rilievo che vanno al di là del normale stanziamento del TFR, quali, ad esempio, gli accantonamenti operati per l'attuazione di particolari programmi di incentivazione all'esodo del personale nei casi di ristrutturazione aziendale.

<sup>5</sup> Si veda G. Ferranti, "La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro: le questioni ancora aperte", in Corr. Trib. n.10/12, pag. 697.

L'Assonime ha, altresì, osservato che:

*“secondo alcuni interpreti...posto che in termini generali gli accantonamenti sono esclusi dai costi deducibili ai fini Irap, l'Irap riferibile agli accantonamenti per il personale dovrebbe ritenersi deducibile solamente nel momento in cui l'accantonamento si traduce effettivamente in una spesa, e cioè al momento dell'erogazione al dipendente. Questo assunto si basa sul presupposto che, poiché ai fini dell'Irap, è solo a tale momento che si decide se la spesa (imputata e stimata nel conto economico di precedenti esercizi) si rende effettivamente deducibile (extracontabilmente) dalla base imponibile di tale tributo oppure no (come accade, appunto, per le spese del personale dipendente), anche ai fini in esame (ai fini cioè della deducibilità dell'Irap riferibile alla componente lavoro) si dovrebbe fare riferimento all'esercizio di erogazione”.*

La detta Associazione ha ritenuto, invece, preferibile, con ragionamento senz'altro condivisibile, determinare l'Irap deducibile dal reddito:

*“computando anche tali accantonamenti, proprio in quanto espressivi di costi per il personale di competenza dell'esercizio; ciò in linea con le regole di determinazione del reddito d'impresa. Naturalmente, se questi accantonamenti si rivelassero ex post eccessivi, ciò determinerebbe un corrispondente recupero a tassazione della quota di Irap dedotta”.*

I soggetti interessati devono sottrarre dall'ammontare delle dette spese per le prestazioni di lavoro che concorrono a formare la base imponibile dell'Irap le deduzioni previste dall'art.11 del D.Lgs. n.446/97 per ridurre il c.d. “cuneo fiscale”, cioè la differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore.

Deve, quindi, tenersi conto in diminuzione:

- dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratti di formazione e lavoro e a quello addetto alla ricerca e sviluppo;
- delle deduzioni forfetarie spettanti per i lavoratori a tempo indeterminato, compresi gli incrementi degli importi relativi ai lavoratori di sesso femminile e per quelli di età inferiore a 35 anni previsti nel co.2 dello stesso art.2 del D.L. n.201, che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011;
- delle indennità di trasferta previste per il settore dell'autotrasporto;
- della deduzione di €1.850 spettante, per ogni dipendente, ai contribuenti con valore della produzione non superiore ad €400.000;
- della deduzione forfetaria a scaglioni per importi decrescenti rispetto alla base imponibile.

Al riguardo suscita perplessità il richiamo normativo a quest'ultima deduzione forfetaria, che non risulta direttamente attinente alle spese per il personale.

Già in occasione dell'evento MAP del 28 maggio 2009 l'Agenzia delle Entrate aveva precisato, con riguardo alle “*spese per il personale dipendente e assimilato*”, che i compensi corrisposti agli amministratori (non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente), in quanto assimilabili - sotto il profilo fiscale - alle spese per il personale dipendente, assumono rilevanza ai fini della deduzione dell'Irap.

Nella C.M. n.25/E/12<sup>6</sup> l'Agenzia delle Entrate ha ribadito tale conclusione, affermando che la norma trova applicazione anche “*in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente dall'art.50, co.1, lett.c-bis) del Tuir*”, a condizione che si tratti di

<sup>6</sup> Punto 5.7.

retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti *“nell’oggetto dell’arte o professione di cui all’art.53, co.1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente”*. In tale ultima ipotesi, infatti, il compenso erogato non è rilevante ai fini della deduzione analitica dell'Irap dall'Ires, *“in quanto, in linea di principio, si tratta di un costo integralmente deducibile ai fini Irap per la società che lo ha sostenuto e di un componente reddituale tassato per il soggetto passivo d'imposta che lo ha percepito”*.

Tra i detti compensi sono compresi anche gli accantonamenti relativi al trattamento di fine mandato degli amministratori inquadrati quali collaboratori coordinati e continuativi, anch'essi indeducibili in sede di determinazione del valore della produzione, indipendentemente dalla loro collocazione in bilancio.

Non assumono, inoltre, rilievo, ai fini del calcolo del costo del lavoro, le spese sostenute per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale e gli utili attribuiti agli associati in partecipazione con apporto d'opera.

### I rapporti con la deduzione forfetaria

Nei commi 1-bis e 1-ter dell'art.2 del D.L. n.201/11 è stabilita l'abrogazione della deduzione forfetaria del 10% dell'Irap in presenza di spese per il personale dipendente e assimilato. Anche tale abrogazione decorre dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

È restata, quindi, ferma la deduzione di un importo pari al 10% dell'Irap forfetariamente riferita alla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati.


Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso è stato ora correttamente precisato che:

l'Irap analiticamente deducibile	Invece, in caso di sostenimento sia di spese per il personale che di interessi passivi
va determinato al netto dell'imposta già dedotta forfetariamente qualora non siano stati sostenuti interessi passivi.	le deduzioni, analitica e forfetaria, si cumulano.

Poiché, a partire dal 2012, la deduzione forfetaria del 10% dell'Irap si affianca, come detto, a quella analitica dell'imposta relativa al costo del personale, in caso di sostenimento di entrambe le tipologie di spese si pone la questione se l'Irap sulla quale va applicata la detta percentuale del 10% vada assunta al netto o al lordo dell'importo dello stesso tributo dedotto analiticamente.

In base al tenore letterale della norma parrebbe che per il calcolo del 10% debba essere preso a base l'intero importo dell'imposta dovuta. D'altra parte, anche per gli anni anteriori al 2012 si calcola in tal modo la deduzione forfetaria in presenza delle sole spese per interessi passivi (in assenza di costo del lavoro).

Era stato, però, osservato<sup>7</sup> che, in base ad un'interpretazione logico-sistematica, l'imposta avrebbe dovuto essere assunta al netto di quella dedotta analiticamente, al fine di non duplicare gli effetti della deduzione e perché non appare *“ipotizzabile che l'Irap specifica sul costo del lavoro possa riferirsi, neppure forfetariamente, a quella che grava sugli oneri finanziari”*<sup>8</sup>.

 Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso è stato ora precisato che l'Irap analiticamente deducibile va determinata al netto dell'imposta già dedotta forfetariamente qualora non siano stati sostenuti interessi passivi e che, in caso di sostenimento di entrambe le componenti, le deduzioni, invece, si cumulano.

<sup>7</sup> Si veda: L. Gaiani, *“L'Irap amplia la deducibilità”*, in Il Sole 24 Ore del 25 gennaio 2012, pag. 17; A. Mastroberti, *“Deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa alle spese per il personale”*, Il fisco, Le Guide n.6/11, pag. 39; G. Ferranti, *“Parte l'operazione rimborsi per l'IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente”*, in Corr. Trib. n. 13/2012, pag. 929.

<sup>8</sup> Così L. Gaiani, op. loc. ult. cit.



Non è stato, quindi, chiesto il ricalcolo della deduzione del 10% per tenere conto della fruizione anche di quella relativa al costo del lavoro. Si evince, pertanto, che resta possibile utilizzare il *plafond* del 10% interamente per la componente interessi, mentre in precedenza lo stesso risultava condiviso con la componente lavoro<sup>9</sup>.

### Le istanze di rimborso

Nel **punto 2.5** del provvedimento del 17 dicembre 2012 è precisato che l'istanza di rimborso va presentata:

- in generale, entro il termine di 48 mesi dalla data del versamento, ai sensi dell'art.38 del DPR n.602/73;
- entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio, *“quando il termine di 48 mesi (purché ancora pendente alla data del 28 dicembre 2011)”* cade entro il 60° giorno successivo alla predetta data di attivazione.

Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza si afferma che può essere chiesto *“il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate (oppure della maggiore eccedenza a credito) dal 28 dicembre 2007 (per i versamenti in acconto il termine decorre dal momento del versamento del saldo, come indicato nella R.M. n.459/E/08)”*. Il detto rimborso spetta, quindi, a partire dall'imposta sui redditi relativi all'anno 2007 (acconti Ires/Irpef pagati nel 2007 e saldo pagato nel 2008).

Nel **punto 2.4** dello stesso provvedimento è stabilito che i rimborsi avvengono, come in passato, mediante il meccanismo del *“click day”*, distintamente per ciascuna area geografica, determinata in base al domicilio fiscale indicato dal contribuente nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, secondo il programma allegato allo stesso provvedimento.

I primi contribuenti ammessi a presentare, esclusivamente in via telematica, l'istanza di rimborso, dalle ore 12 del 18 gennaio 2013, sono stati quelli residenti nella regione Marche, mentre gli ultimi sono quelli delle province di Brescia, Cremona e Mantova, per i quali è prevista la trasmissione dalle ore 12 del 15 marzo dello stesso anno.

Le istanze di rimborso si considerano presentate secondo l'ordine di trasmissione dei relativi flussi telematici, determinato dal periodo di tempo intercorrente tra l'attivazione della procedura telematica per ciascuna area geografica e l'invio dell'istanza (entro 60 giorni).

Se le istanze sono trasmesse in data e ora antecedente a quella prevista dal programma, alle stesse viene assegnata, per l'area geografica di riferimento, l'ultima posizione.

L'Agenzia provvederà a soddisfare innanzitutto le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono ai periodi d'imposta più remoti e, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, è data priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine di trasmissione dei flussi telematici, riferito a ciascuno degli uffici delle entrate territorialmente competenti.

Nel **punto 2.8** del provvedimento è stabilito che qualora le disponibilità finanziarie di un esercizio non consentano di erogare integralmente i rimborsi liquidati di uno o più periodi d'imposta, quelli relativi al primo periodo interamente non pagato saranno erogati in acconto proporzionalmente rispetto all'ammontare complessivo dei rimborsi liquidati e che tali pagamenti saranno integrati, a saldo delle somme richieste, nel corso degli esercizi successivi.

Da tale affermazione si evince, quindi, che le somme spettanti dovrebbero essere rimborsate integralmente. Nella norma non sono stati, però, esplicitamente precisati i limiti di spesa annualmente previsti.

<sup>9</sup> Si veda, al riguardo, G. Ferranti, *“Le istanze di rimborso per l'Irap sul costo del lavoro non dedotta integralmente”*, in Corr. Trib. n.3/13, pag. 165.

Possono fruire del rimborso anche i contribuenti che hanno già presentato un'apposita istanza "cartacea", a condizione che la stessa sia stata inviata entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento.

Con riguardo all'analoga procedura di rimborso prevista dall'art.6 del detto D.L. n.185/08 l'Agenzia delle Entrate, aveva affermato<sup>10</sup> che:

*"si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'Irap, anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi".*

Sono, pertanto, valide anche le istanze con le quali è stato, ad esempio, chiesto il rimborso delle imposte sui redditi dovute in relazione alla mancata deduzione di tutta l'Irap versata.

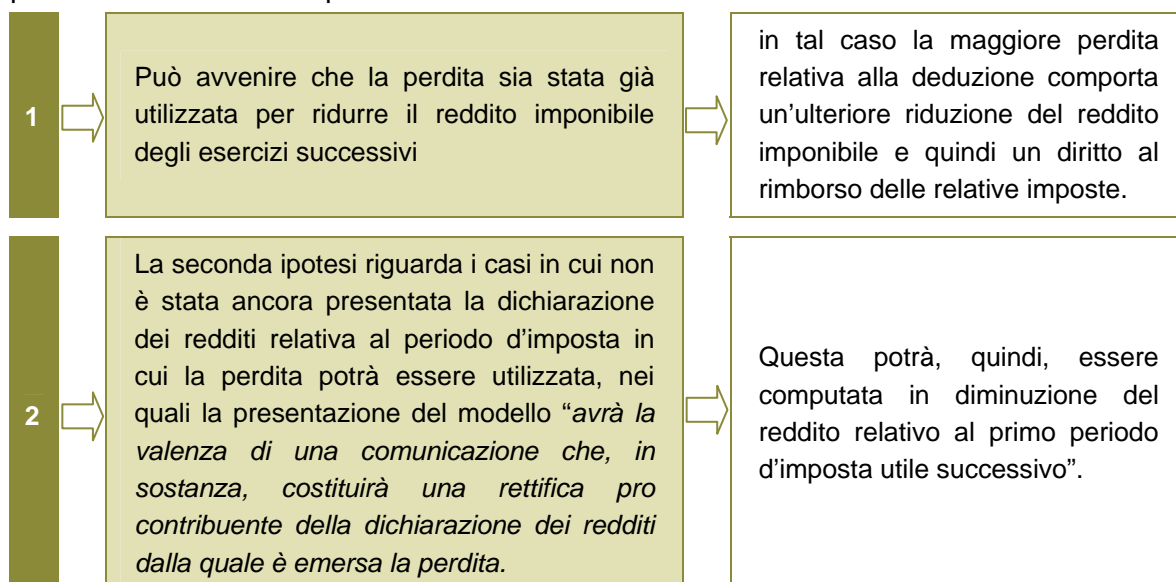
Occorre controllare se nei periodi d'imposta interessati siano state sostenute spese per il personale dipendente e assimilato, in quanto in caso contrario non spetta la deduzione. Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza è stato affermato che la stessa va presentata *"anche se per le stesse annualità è stata già presentata l'istanza ("Modello per l'istanza di rimborso ai sensi dell'art.6 del D.L. n.185/08")"*.

È stato poi precisato che le domande di rimborso presentate, per i periodi precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, con istanze cartacee, ai sensi dell'art.38 del DPR n.602/73, alla data del 2 marzo 2012 (di entrata in vigore del D.L. n.16/12), devono essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate *"entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica, per consentirne l'esame in via prioritaria"*.

### **I periodi d'imposta in perdita**

Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza è stato precisato che la rideterminazione del reddito può dare luogo *"a una maggiore perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dagli artt. 8 e 84 del Tuir"*.

Pertanto, come precisato dall'Assonime nella circolare n.1/13, in presenza di perdite possono verificarsi due ipotesi.



Pertanto, nel rigo RI4, colonna 1, vanno indicate le perdite delle imprese in contabilità ordinaria e quelle delle imprese in contabilità semplificata (relative, però, al solo anno 2007, perché dal 2008 è stata abolita per tali soggetti la possibilità del riporto in avanti delle perdite). Nella colonna 2 vanno indicate le perdite degli esercenti arti e professioni, limitatamente, anche in tal caso, a quelle dell'anno 2007.

<sup>10</sup> Nella premessa della C.M. n.16/E/09.

Nel rigo RI4 non vanno, invece, indicate le maggiori perdite che trovano capienza nel reddito imponibile dello stesso esercizio, perché in questo caso va evidenziato, nel rigo RI5, un rimborso d'imposta. Quest'ultimo rigo va compilato (barrando la colonna 1) anche se la perdita, incrementata per effetto della deduzione dell'Irap, è stata già utilizzata in successivi periodi d'imposta.

### **I regimi di trasparenza e del consolidato**

Le istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso hanno confermato quanto affermato nella [C.M. n.8/E/09](#)<sup>11</sup>, nella quale l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che per le società trasparenti la deduzione va effettuata dalla stessa società in sede di determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini delle imposte sui redditi.

In merito alle modalità operative per la fruizione della deduzione è stato chiarito che la società deve rideterminare il proprio reddito al netto della deduzione e comunicare, quindi, ai propri soci la quota di rispettiva spettanza affinché ciascuno di questi, previa rideterminazione del debito d'imposta individuale, possa presentare – ricorrendone i presupposti – istanza di rimborso della maggiore imposta assolta.

Nelle dette istruzioni è, altresì, previsto che, per consentire una corretta liquidazione del rimborso, l'istanza del soggetto trasparente deve essere presentata non oltre la data di presentazione di quella del soggetto partecipante.

L'imprenditore titolare dell'impresa familiare presenta, invece, l'istanza per rideterminare sia il proprio reddito che quello dei collaboratori, i quali devono poi provvedere ad evidenziare il rimborso nelle proprie istanze. L'eventuale maggiore perdita che emerge dalla rideterminazione è di spettanza del solo titolare dell'impresa familiare.

In caso di partecipazione al regime del consolidato fiscale nazionale, l'Assonime ha ricordato, nella circolare n.1/13, che il soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza è la società consolidante, che deve chiedere il rimborso dell'Ires pagata relativa all'Irap deducibile da parte dei singoli soggetti partecipanti. A tal fine devono essere presentati i modelli da parte sia delle consolidate che della consolidante.

Il modello presentato dalle società partecipanti al consolidato non costituisce istanza di rimborso dell'Ires ma è strumentale all'istanza presentata dalla consolidante; tuttavia, può essere utilizzato per chiedere il rimborso della c.d. *Robin Tax*.

### **Le operazioni straordinarie**

Nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza sono state disciplinate anche le ipotesi di operazioni straordinarie con estinzione del soggetto dante causa, come accade nella fusione per incorporazione e nella scissione totale.

In questi casi gli aventi causa (incorporante o società beneficiarie) devono presentare l'istanza per conto del soggetto estinto, al fine di evidenziare le maggiori perdite rideterminate e maturate in un periodo d'imposta anteriore all'estinzione.

L'avente causa al quale è stata trasferita la perdita deve, altresì, presentare un'apposita istanza per richiedere il rimborso ovvero utilizzarla a riduzione del reddito nella prima dichiarazione utile.

L'Assonime ha osservato, nella circolare n.1/13, che *“le istruzioni non precisano con quale criterio può essere chiesto il rimborso da parte delle società beneficiarie nelle operazioni di scissione; si dovrebbe ritenere che il diritto al rimborso spetti alle società beneficiarie, nonché in caso di scissione parziale alla stessa società scissa, “in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste”, e cioè secondo il criterio generale stabilito dall'art.173, co.4 del Tuir.*

---

<sup>11</sup> Punto 5.2.



Con riferimento alle scissioni totali l'istanza deve essere presentata da tutte le società beneficiarie. In caso di rideterminazione delle perdite, il modello deve essere compilato secondo le istruzioni indicando nel rigo R14 l'intero importo della maggiore perdita. In caso di scissione parziale la rideterminazione della maggiore perdita deve risultare dall'istanza presentata dalla società scissa, la quale dovrà indicare nel rigo R14 l'importo della maggiore perdita comprensivo della quota eventualmente attribuita alle beneficiarie". Era stato, altresì, ritenuto<sup>12</sup> che un caso analogo a quello della scissione parziale è quello del conferimento di azienda effettuato da una società che non risulta estinta e che, in caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, il rimborso spetti alla persona fisica conferente perché si tratta di un credito che non è stato trasmesso alla conferitaria. Tale impostazione interpretativa è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate in sede di risposta ad un quesito posto nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 30 gennaio 2013.

In tale occasione l'Agenzia ha innanzitutto ricordato che:

*"nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso vengono disciplinate le ipotesi di operazioni straordinarie con estinzione del soggetto dante causa (fusione per incorporazione e scissione totale). In particolare, viene evidenziato che l'incorporante o la beneficiaria devono presentare l'istanza per conto del soggetto estinto al fine di evidenziare le maggiori perdite rideterminate e maturate in un periodo d'imposta anteriore al trasferimento. Dette maggiori perdite, se trasferite al soggetto avente causa, possono essere da questi utilizzate per la richiesta di rimborso ai sensi del citato comma 1-quater, mediante apposita istanza, oppure in caso di mancato utilizzo ai detti fini, a riduzione del reddito nella prima dichiarazione utile".*

È stato poi precisato che in caso di conferimento d'azienda il rimborso relativo alla deduzione riferita ad anni anteriori al trasferimento spetta al conferente, in quanto il credito non viene trasmesso alla conferitaria. Il conferimento non produce, infatti, gli stessi effetti dell'incorporazione e della scissione totale "e l'avente causa non subentra a titolo universale in tutte le posizioni attive e passive del dante causa".

L'Agenzia ha, inoltre, affrontato il caso della successione *mortis causa*, affermando che:

*"la richiesta di rimborso deve essere presentata dall'erede che subentra nella stessa posizione giuridica del de cuius. In tale caso, l'erede del contribuente deceduto è tenuto a compilare il frontespizio indicando nella sezione "Dati del contribuente" i dati del de cuius e nella sezione "Dati relativi al rappresentante firmatario dell'istanza" i dati dell'erede che presenta l'istanza; inoltre, nel campo "Codice carica" di tale ultima sezione va indicato il codice carica 7 (Erede)".*

### **L'iscrizione del credito in bilancio**

Il chiarimento più interessante fornito dall'Assonime nella circolare n.1/13 ha riguardato la questione dell'iscrivibilità in bilancio del credito relativo al rimborso in esame, prima che il diritto sia espressamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria.

L'Associazione ha condiviso il comportamento di molte società, che:

*"hanno ritenuto che tali crediti fossero iscrivibili anche prima dell'emanazione del provvedimento di attuazione e si sono comportate di conseguenza nella redazione del bilancio relativo al primo semestre 2012".*

Ciò in quanto, anche se la disciplina del codice civile in materia di bilancio di esercizio non detta particolari indicazioni al riguardo, "generalmente si ammette che i crediti siano da iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale quando risultino ragionevolmente certi nell'esistenza".

<sup>12</sup> Cfr. G. Ferranti, op. loc. ult. cit.



Quindi, a parere dell'Assonime, per i crediti diversi da quelli commerciali l'iscrizione in bilancio del credito è condizionata dall'esistenza di un titolo che attribuisce un diritto di credito che può essere stimato in modo attendibile nel suo valore economico.

Nel caso in esame, il titolo giustificativo sarebbe costituito dalla norma di legge speciale. Ciò anche perché è stata prevista l'applicazione retroattiva del principio della deducibilità e:

*“il provvedimento dell'Agenzia, in effetti, ha avuto semplicemente il compito di definire i profili procedurali del meccanismo di rimborso. Esso, quindi, non può incidere sul “se” del diritto ma solo eventualmente sul “quando”. Questa interpretazione trova del resto conferma nello stesso tenore letterale del provvedimento ove si afferma che il meccanismo di rimborso, se pure diluito nel tempo in base alle disponibilità finanziarie, riguarderà l'integrale erogazione dei rimborsi...La sussistenza di un vero e proprio diritto di credito verso l'erario per i periodi d'imposta pregressi trova inoltre una giustificazione anche nelle motivazioni che sono alla base della retroattività della disciplina in esame, e cioè nell'esigenza di scongiurare possibili declaratorie di incostituzionalità...In altre parole, la sussistenza di un diritto pieno e incondizionato al rimborso per i periodi d'imposta pregressi si impone quale interpretazione costituzionalmente vincolata”.*

<sup>13</sup> Diverso potrebbe essere, invece, il discorso, sempre a parere dell'Assonime, nel caso in cui si intendesse la liquidità in senso più generico “come concreta suscettibilità di valutazione economica dell'importo dovuto”. Si pensi, infatti, ai crediti di valore (quali quelli derivanti da risarcimento danni) per i quali non è certo necessario attendere, ai fini dell'iscrizione in bilancio, la precisa determinazione dell'ammontare purché vi sia la ragionevole certezza dell'esistenza e la possibilità di pervenire ad una stima attendibile della sua entità.



### ***Le operazioni relative a fabbricati da demolire: il contributo del Notariato***

#### **Premessa**

Vi sono alcune situazioni, frequentemente ricorrenti, per le quali ci si attenderebbe di disporre di una definizione e qualificazione civilistica ormai consolidata da mutuare in ogni ambito, in *primis*, quello tributario, quale che sia il comparto impositivo interessato e, sorprendentemente, ci si deve invece arrendere alla prova dei fatti che ci si trova di fronte ad aree grigie che assumono differenti sfumature foriere di significative conseguenze (per quanto di nostro interesse, impositive) non solo per la varietà delle situazioni di fatto che la realtà presenta, ma anche per le riserve mentali e gli interessi tutelati di chi di volta in volta (anche qui, per quanto di interesse, prassi e giurisprudenza, ma – è bene sottolinearlo sin d'ora – non solo domestica, ma anche comunitaria) si trova a dover inquadrare il fenomeno per ricondurlo alle categorie tipizzate.

È questo il caso dei terreni su cui insistono fabbricati “*da demolire*” e degli atti traslativi che hanno tali beni immobili come oggetto. È fin troppo evidente che sotto tale “*cappello*” possono trovare spazio realtà fattuali differenti: il fabbricato può essere in condizioni tali per cui l'unica sua destinazione può essere la demolizione, o al contrario la demolizione è solo la soluzione economicamente più vantaggiosa ma è teoricamente ancora possibile una ristrutturazione per riportarlo alla sua utilizzabilità; ben può essere, poi, che il fabbricato da demolire abbia ancora una qualche residua utilizzazione, magari differente da quella originaria e che potenzialmente potrebbe riacquisire (magari solo previa demolizione); può darsi anche il caso in cui la demolizione nasca dalle esigenze di una o di ambo le parti del negozio traslativo e diventi – per volontà negoziale – elemento qualificante il negozio stesso e, infine, la demolizione può intervenire tra il contratto preliminare ed il contratto definitivo, ovvero a cura dell'acquirente (con impegno più o meno vincolante contrattualmente dedotto). Probabilmente, le situazioni possono essere anche molte altre, eppure sarebbe confortante condividere una definizione che consenta di dare certezza sul regime impositivo a tutto tondo.

#### **Lo Studio n.24-2012/T della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato**

Lo scorso 21 settembre la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato ha approvato un [documento](#) relativo alla questioni aperte in tema di qualificazione dei terreni e, in tale ambito, ha esaminato i profili definitori della fattispecie oggetto del presente articolo e le implicazioni impositive non solo per quanto riguarda l'imposizione indiretta di specifico interesse di categoria, ma anche per quanto concerne le imposte dirette, verosimilmente al fine di evidenziare delle contraddizioni non giustificabili *sic et simpliciter* con il differente ambito impositivo.

È ben vero, infatti, che la necessità di distinguere tra fabbricato (seppur da demolire) e terreno risponde a differenti principi di partenza, ma un minimo comune denominatore, ad avviso di chi scrive, è pur sempre rintracciabile. Merita, quindi, in primo luogo, interrogarsi sulle ragioni del differente trattamento tra fabbricati e terreni nelle imposte indirette ed in quelle dirette. A tal fine, per non perdersi in distinguo e sovrastrutture sovrappostesi nel tempo e che poco o nulla hanno a che fare con i principi ispiratori (in quanto dettate di volta in volta da esigenze di gettito, supporto all'azione di accertamento, e talvolta intenti