



### ***Irap sul costo del lavoro: precisazioni sulla deduzione a regime e chiarimenti (tardivi) per le istanze di rimborso***

#### **Premessa**

Con l'emanazione della [C.M. n.8/E/13](#) dello scorso 3 aprile, l'Agenzia delle Entrate rende noto il proprio parere in merito ad alcune questioni attinenti la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dell'Irap gravante sul costo del lavoro, facilitando, da un lato, la compilazione delle prossime dichiarazioni dei redditi e fornendo, per altro verso, tardivi chiarimenti in relazione alle istanze di rimborso per le annualità precedenti il 2012, normalmente già trasmesse alla data di diffusione del documento di prassi. L'intervento viene suddiviso in due parti, di cui una di natura generale e l'altra specificamente riferita alle istanze di restituzione. Per maggiore comodità, manteniamo tale struttura anche nel nostro commento

#### **La deduzione a regime**

##### ⇒ Convivenza piena tra deduzione analitica e deduzione a forfait

Il documento di prassi, in primo luogo, conferma che la deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'Irap afferente alle spese per il personale dipendente rappresenta una integrazione rispetto al precedente sistema di deduzione forfetaria dell'Irap (10% sul totale del tributo) che, peraltro, rimane in vita sia pure alla condizione di esistenza di una eccedenza di oneri finanziari rispetto ai proventi finanziari; un primo problema, dunque, si ravvisava nella gestione di tale convivenza.

La circolare conferma che il contribuente può assumere, ai fini del calcolo della deduzione forfetaria, l'Irap complessiva procedendo, al tempo stesso, al calcolo analitico dell'Irap sul costo del lavoro, senza necessità di applicare alcun correttivo alle discipline naturali a causa della loro coesistenza.

Quindi, a regime, il contribuente ha la possibilità di dedurre, ai fini delle imposte sui redditi:

- la quota Irap commisurata all'ammontare di imponibile corrispondente al costo per lavoro dipendente e assimilato non ammesso in deduzione;
- il 10% dell'Irap complessiva versata, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi e oneri assimilati indeducibili<sup>1</sup>.

##### ⇒ Soggetti interessati alla deduzione analitica

Possono godere della nuova deduzione, pertanto:

- le società di capitali e gli enti commerciali;
- società di persone ed imprese individuali;
- banche e altri enti ed società finanziari;
- imprese di assicurazione;
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni.

Possono, inoltre, beneficiare della deduzione anche soggetti diversi, a condizione che determinino la base imponibile Irap ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.446/97:

- per opzione, come accade per gli imprenditori agricoli e le Pubbliche Amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata;

<sup>1</sup> In particolare, si fa presente che per il settore bancario tale ipotesi si verifica a partire dal periodo d'imposta 2007 ogniqualvolta non risultino dedotti interessi passivi per effetto del *pro rata* patrimoniale ovvero dell'indeducibilità stabilita nella misura del 4% dall'art.6 del D.Lgs. n.446/97.

- ➔ oppure per regime naturale, come accade per gli enti privati non commerciali, per l'attività commerciale svolta.

#### ⇒ Il costo del lavoro da cui promana la deduzione analitica

Ai sensi delle vigenti disposizioni<sup>2</sup>, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'art.99, co.1, del Tuir, un importo pari all'Irap<sup>3</sup> relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni relative:

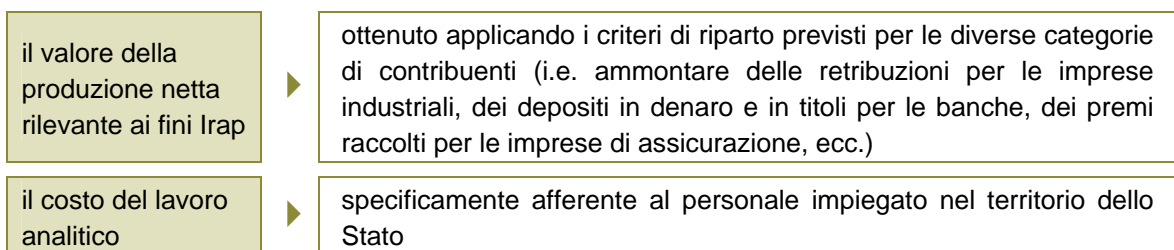
- ➔ ai contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- ➔ alle spese e ai contributi assistenziali sostenuti per il personale dipendente a tempo indeterminato;
- ➔ alle spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratto di formazione e lavoro;
- ➔ ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- ➔ alle indennità di trasferta per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci;
- ➔ ai contribuenti "minori", che non superano determinate soglie del valore della produzione netta.

La condizione per godere della deduzione è che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso:

- ➔ spese per redditi di lavoro dipendente, di cui all'art.49 del Tuir;
- ➔ spese per redditi assimilati ai sensi dell'art.50 del Tuir;
- ➔ indennità di trasferta;
- ➔ somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo";
- ➔ somme accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente e assimilato<sup>4</sup>.

Nessun chiarimento è stato fornito dalla circolare in merito ai rimborsi spese, in relazione ai quali riteniamo corretto utilizzare il seguente approccio: se le somme sono deducibili ai fini Irap (ad esempio, rimborsi spese a piè di lista per ristoranti, *hotel*, ecc., imputate tra i costi per servizi) non si considerano nel conteggio, mentre se non sono dedotte (ad esempio, indennità chilometriche per dipendenti e collaboratori), incrementano il costo del lavoro e, per conseguenza, si considerano nel calcolo.

Il costo del lavoro (ed il valore della produzione) da considerare ai fini del calcolo della deduzione analitica devono essere assunti al netto della quota estero. In tali casi si considera:



#### ⇒ Quali versamenti Irap rilevano

Per effetto del rinvio contenuto nella norma all'art.99 del Tuir, l'imposta rilevante per il calcolo della deduzione è quella versata nel periodo di riferimento:

- ➔ a titolo di saldo del periodo di imposta precedente;
- ➔ a titolo di acconto di quello successivo, sia pure nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta (infatti, l'eventuale eccedenza di acconto rispetto alla quota di competenza, rappresenta materialmente dell'esercizio medesimo;

<sup>2</sup> Art.2, D.L. n.201/11.

<sup>3</sup> Ai sensi degli artt.5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs. n.446/97.

<sup>4</sup> La circolare precisa che, ove negli esercizi successivi la quota accantonata si riveli eccedente, si dovrà provvedere a recuperare a tassazione (presumibilmente con una variazione in aumento) la quota parte di imposta dedotta, proporzionalmente alla suddetta eccedenza.

- ➔ in conseguenza di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso;
- ➔ in seguito a iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento, sempreché afferenti alle spese per il personale<sup>5</sup>.

Come accennato in un precedente paragrafo, in relazione all'Irap convivono due deduzioni, quella analitica (costo del lavoro) e quella forfetaria (oneri finanziari). L'Irap complessiva ammessa in deduzione non può in alcun modo eccedere l'imposta complessivamente versata/dovuta.

In tal senso la circolare propone il seguente esempio:

Irap versata/dovuta	€200
Irap analiticamente deducibile afferente al costo del lavoro	€199
Irap forfetariamente deducibile per oneri finanziari	€20 [derivante da 200 x 10%]
Irap teorica ammessa in deduzione	€219 (199 + 20)
Irap effettiva ammessa in deduzione	€200 (applicazione del tetto massimo)

## Alcuni esempi di calcolo proposti dalla circolare

### Esempio 1

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ha conseguito nel periodo d'imposta 2012 un imponibile Irap [al netto delle deduzioni richiamate dalla norma] pari a €160.000, sostenendo costi per lavoro dipendente di €75.000 e oneri finanziari di €10.000. Le deduzioni spettanti ai sensi dell'art.11 del D.Lgs. n.446/97 risultano pari a €30.000. A fronte di un Irap dovuta per l'anno 2012 pari a €6.240, gli acconti versati nel corso dell'anno 2012 si considerano, a scopo meramente esemplificativo, pari a €6.500, risultando pertanto eccedenti l'imposta di periodo. In relazione al periodo d'imposta 2011, il medesimo contribuente disponeva di una base imponibile Irap di €145.000, di costi per lavoro dipendente per €60.000 e di oneri finanziari per €9.000. Le deduzioni ex art.11 ammontavano a €25.000. L'Irap dovuta risultava pari a €5.655, versata in acconto nell'anno 2011 per un importo pari a €4.000 e per la restante quota [1.655] a saldo nell'anno 2012.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

Anno	2011	2012
Base imponibile Irap [A]	145.000	160.000
Costo del lavoro [B]	60.000	75.000
Deduzioni spettanti [C]	25.000	30.000
Oneri finanziari in deducibili netti	9.000	10.000
Incidenza costo lavoro/base imponibile Irap [D] Derivante da [(B - C)/A]	24,13%	28,12%
Irap dovuta [3,9% * A] [E]	5.655	6.240
Acconto del singolo periodo di imposta [F]	4.000	6.500
Saldo del 2011 pagato nel 2012 [G]	1.655	-

Nella fattispecie rappresentata, il contribuente deve:

- ➔ determinare l'incidenza percentuale [al massimo, 100%] delle spese per il personale sulla base imponibile Irap in relazione ai due periodi d'imposta;
- ➔ applicare le rispettive percentuali di incidenza sulla quota Irap relativa al saldo del periodo d'imposta 2011 e agli acconti relativi al periodo d'imposta 2012, facendo

<sup>5</sup> Precisa la circolare che, per effetto del versamento nell'anno (N) della maggiore Irap accertata relativa all'anno (N-2), il contribuente ha diritto ad assumere nell'anno (N) una ulteriore deduzione, determinata sulla base dei parametri del costo del lavoro e del valore della produzione relativi all'anno (N-2).

attenzione a considerare, per quanto riguarda gli acconti, l'Irap dovuta se inferiore, come nell'esempio (6.240), all'imposta versata (6.500).  
Quindi, per il 2012, il contribuente ha diritto alle seguenti deduzioni:

tipo deduzione	Importo della deduzione e modalità di calcolo
analitica	€2.154,03 (somma dell'Irap sul costo del lavoro relativa alla quota saldo dell'anno 2011 e l'Irap sul costo del lavoro relativa alla quota acconti dell'anno 2012)
	<b>Formula riferita alla precedente tabella</b> $[(G * D)_{N-1} + (E * D)_N]$
	<b>Calcolo analitico</b> $[(1.655 * 24,13\%) + (6.240 * 28,12\%)] = 399,35 + 1.754,68 = 2.154,03$
forfetaria	€789,50 (somma pari al 10% dell'Irap versata nel periodo)
	<b>Formula riferita alla precedente tabella</b> $[10\% * (G + E)]$
	<b>Calcolo analitico</b> $[10\% * (1.655 + 6.240)] = 789,50$

Il risultato può essere riepilogato come segue:

RIEPILOGO	ANNO 2012
Deduzione analitica (A)	2.154,03
Deduzione forfetaria (B)	789,50
Deduzione complessiva (C)	2.943,53 [A + B]
Risparmio Ires	809,47 [27.5% * C]

### Esempio 2

Un soggetto Ires, costituitosi nel 2012 e con esercizio coincidente con l'anno solare, ha riportato nel primo periodo una perdita pari a €10.000. Ipotizzando che il contribuente sostenga spese per il personale dipendente ed abbia, dunque, diritto ad una deduzione analitica di 200, la perdita fiscale Ires rideterminata per effetto della suddetta deduzione e compensabile negli esercizi successivi risulterà pari a €10.200.

Assumendo un reddito imponibile nel periodo d'imposta 2013 pari a €20.000, occorrerà:

- ➔ calcolare la deduzione analitica spettante nel periodo d'imposta 2013 (in ipotesi pari a 300);
- ➔ compensare il reddito relativo al periodo d'imposta 2013 con la perdita fiscale maggiorata per effetto della deduzione analitica spettante per l'anno 2012. La perdita è in questo caso integralmente compensabile in quanto realizzata nel periodo d'imposta di costituzione della società.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

Anno	2012	2013
Reddito imponibile (al lordo della deduzione analitica)	-	20.000
Perdita fiscale	10.000	
Deduzione analitica	200	300
Perdita rideterminata	10.200	-
Perdita utilizzabile	-	10.200
Reddito imponibile (al netto della deduzione analitica)	-	19.700
Reddito imponibile (al netto della perdita)	-	9.500
Risparmio d'imposta complessivo		137,50 [27,5% * (200 + 300)]

## Le istanze di rimborso

### ⇒ *Cenni Generali*

Per evitare possibili censure di legittimità alla norma, per le annualità antecedenti al 2012 è stata ammessa la possibilità di presentare istanza di rimborso telematica; il contribuente deve confrontare l'imposta rideterminata a seguito della deduzione analitica con l'imposta già ricalcolata per effetto delle deduzione forfetaria del 10%.

Sono interessati al rimborso i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che hanno chiuso l'esercizio in data anteriore al 31 dicembre 2012, in relazione al suddetto periodo d'imposta. Tali soggetti possono presentare istanza di rimborso anche prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento sulla base dei dati di cui dispongono, ferma restando la possibilità di ripresentare una nuova istanza nel caso in cui i dati definitivi differiscano da quelli comunicati con la prima istanza.

Tornando all'oggetto del rimborso, anche nel calcolo delle imposte sui redditi rimborsabili, non si deve tener conto della deduzione forfetaria del 10% di cui si è già beneficiato, nel caso in cui abbiano concorso al valore della produzione anche interessi passivi e oneri assimilati indeducibili.

Le variabili da considerare	
Deduzione forfetaria 10% già goduta solo per costo del lavoro	l'importo massimo ammesso a rimborso va calcolato tenendo conto (mediante scomputo) dell'Irap già dedotta in relazione al medesimo periodo d'imposta
Deduzione forfetaria 10% già goduta solo per eccedenza di oneri finanziari	È necessario distinguere la situazione di ogni singolo periodo di imposta, ricercando, in relazione alla quota relativa al saldo dell'anno precedente ed a quella degli acconti dell'anno corrente (nei limiti del tributo di competenza). La quota di Irap dei differenti periodi, pertanto, può essere stata legittimamente dedotta, oppure va scomputata dalla quota richiesta a rimborso
Tetto massimo	L'ammontare dell'Ires/Irpef rimborsabile va calcolato assumendo che l'Irap ammessa in deduzione non può comunque eccedere l'imposta effettivamente versata o dovuta
Effetto sulle perdite	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Nell'ipotesi in cui la perdita sia stata impiegata in un periodo d'imposta per il quale risulti già presentata la dichiarazione dei redditi, il contribuente ha diritto a chiedere il rimborso della maggiore Ires/Irpef versata nel periodo in esame mediante presentazione dell'istanza telematica.</li><li>➤ Nel caso in cui la perdita non sia stata ancora compensata, sarà possibile utilizzarla - così come rideterminata - nella prima dichiarazione utile successiva (Unico 2013).</li><li>➤ È possibile procedere alla rideterminazione della perdita fino a tutto il periodo di imposta 2007<sup>6</sup>.</li></ul> Tale soluzione risulta coerente con il trattamento - altrimenti più sfavorevole - riservato ai contribuenti che, in presenza di redditi imponibili, possono ottenere a rimborso l'eccedenza Irpef/Ires relativa a periodi d'imposta non anteriori al 2007, stante il limite temporale stabilito dall'art.38 del DPR n.602/73

<sup>6</sup> Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, fino al periodo di imposta per il quale il saldo è versato in data non anteriore al 28 dicembre 2007.

Istanze con errori	<p>Resta inteso che, in caso di errori, il contribuente è tenuto comunque a presentare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ prima della scadenza del termine ordinario;</li> <li>➤ o, qualora più favorevole, entro il 31 maggio 2013;</li> </ul> <p>una nuova istanza telematica, completa in tutte le sue parti e con l'indicazione dei dati rettificati, avendo cura di barrare la casella "Correttiva nei termini".</p> <p>La presentazione di una nuova istanza non determina la decadenza dall'ordine cronologico acquisito con l'invio della prima istanza</p>
--------------------	--

#### ⇒ Quali periodi sono interessati

I contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, non hanno ancora avanzato richiesta di rimborso, dunque, possono farlo inoltrando apposita istanza telematica secondo le modalità stabilite dal [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012](#).

Detta facoltà può essere, tuttavia, esercitata solo con riguardo ai versamenti Ires/Irpef per i quali a tale data risulti ancora pendente il termine di decadenza stabilito dall'art.38 del DPR n.602/73.

In buona sostanza, è consentito ottenere il rimborso delle imposte sui redditi versate in data non anteriore al 28 dicembre 2007, a condizione che venga presentata istanza esclusivamente in via telematica entro:

- quarantotto mesi dalla data di versamento;
- sessanta giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio quando il termine di quarantotto mesi cade entro il sessantesimo giorno successivo alla predetta data di attivazione (Provvedimento del Direttore del 17 dicembre 2012).

Confermando quanto già esplicitato nella [C.M. n.16/E/09](#), l'Agenzia afferma che, al fine di individuare correttamente il giorno dal quale decorre il termine di presentazione dell'istanza, si evidenzia che per i versamenti in acconto il termine in questione decorre dalla data di versamento del saldo relativo al medesimo periodo; solo da tale momento, infatti, il debito del tributo diviene effettivo.

Di fatto, dunque, in ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare – i rimborsi interessano le annualità dal 2007 in avanti.

Vi potrebbero essere soggetti che hanno già presentato istanza di rimborso, prima dell'attivazione delle nuove procedure telematiche; in tal senso, si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'Irap, anche se non specificamente riferita alle spese per il personale dipendente e assimilato.

La circolare conferma che:

- tali soggetti sono comunque tenuti a presentare una nuova istanza di rimborso entro sessanta giorni dalla data di attivazione della procedura telematica, così come indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012;
- si considerano valide anche le istanze cartacee presentate nel periodo compreso tra il 28 dicembre 2011 e il 2 marzo 2012 (data di entrata in vigore del D.L. n.16/12), sempreché riferite a versamenti non anteriori al termine di decadenza di 48 mesi dal versamento a saldo delle imposte sui redditi e sempreché tale termine non sia anteriore al 28 dicembre 2007. Anche in tal caso, i contribuenti sono tenuti a trasmettere istanza di rimborso utilizzando l'apposito canale telematico.

#### ⇒ Regime della trasparenza

Nel caso di utilizzo dei regimi di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir:

- per la deduzione dal 2012 in avanti: spetta al soggetto partecipato, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 e per quelli successivi, procedere al

calcolo della deduzione analitica e imputare, per trasparenza, ai soci, un reddito imponibile già ridotto della deduzione analitica Irap sul costo del lavoro.

- ➔ Per i periodi di imposta antecedenti il 2012: è comunque il soggetto trasparente a rideterminare il proprio reddito imponibile mediante presentazione dell'istanza telematica e a comunicare ai soci la quota di rispettiva spettanza al fine di consentire agli stessi di ricalcolare la propria base imponibile e di presentare, ricorrendone i presupposti, istanza di rimborso per la maggiore imposta assolta.

#### ⇒ Regime del consolidato fiscale nazionale

Nel caso di soggetti partecipanti al regime del consolidato fiscale, di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir:

- ➔ per la deduzione dal 2012: la deduzione analitica deve essere calcolata su base individuale da ciascuna società consolidata a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012. Spetta poi alla consolidante procedere all'aggregazione degli imponibili delle consolidate assunti già al netto della deduzione in esame.
- ➔ Per i periodi di imposta antecedenti il 2012:
  - è sempre la consolidante legittimata a presentare istanza di rimborso sulla base degli imponibili Ires dei soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, rideterminati per effetto della deduzione analitica sul costo del lavoro. A tal fine, le consolidate presentano comunque l'istanza telematica anche se nella stessa non deve essere evidenziato alcun importo da rimborsare;
  - al soggetto partecipante che fuoriesce dal regime è consentito di inviare un'autonoma istanza di rimborso con riferimento ad annualità non più in costanza di regime;
  - per consentire all'Amministrazione di disporre di tutti i dati necessari alla liquidazione della domanda presentata dal consolidato nazionale è necessario che siano state trasmesse le domande di tutti i soggetti partecipanti, fermo restando che le domande, sia del consolidato che delle società partecipanti, devono essere trasmesse secondo il proprio cluster di appartenenza;
  - le domande presentate dalle società partecipanti non costituiscono istanze di rimborso, ma hanno solo la finalità di comunicare i dati necessari alla liquidazione della istanza di rimborso vera e propria che è quella presentata dalla consolidante e, pertanto, il loro invio non incide sull'ordine cronologico.

#### ⇒ Operazioni straordinarie

La circolare propone una serie di riflessioni sulle operazioni straordinarie che, per comodità di lettura, sono riepilogate nel prospetto che segue.

Fusione	Con estinzione del dante causa	Spetta all'avente causa (i.e. incorporante) presentare un'autonoma istanza per conto del soggetto estinto, nel caso in cui sia necessario: <ul style="list-style-type: none"><li>• chiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate per effetto della mancata deduzione dell'Irap afferente alle spese per il personale della incorporata;</li><li>• rideterminare le perdite maturate prima della estinzione della società incorporata. Tali perdite, se trasferite all'incorporante nei limiti di cui all'art.172, co.7, del Tuir, possono da questa essere scomputate da eventuali redditi prodotti anteriormente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, a fini della richiesta di rimborso, ovvero utilizzate nella prima dichiarazione dei redditi utile successiva.</li></ul>
---------	--------------------------------	--

Fusione		<p>Ai fini della individuazione del termine entro il quale procedere all'invio dell'istanza tramite l'apposito canale telematico, nel caso di sede legale della società incorporata posta in regione diversa da quella della incorporante, si tiene conto del termine previsto per la incorporata</p>
	Con retrodatazione contabile	<p>In ipotesi di fusione con retrodatazione contabile al 1° gennaio dell'anno di riferimento (ad esempio 2012) i versamenti a saldo relativi al periodo d'imposta N-1 [2011] riferibili alla società incorporata e effettuati dalla incorporante concorrono al calcolo della deduzione analitica spettante in capo a quest'ultima, fermo restando che i dati (i.e. valore della produzione e costo del lavoro) da utilizzare ai fini del calcolo della deduzione sono quelli della società incorporata.</p> <p>Gli acconti della società incorporata relativi all'anno N-1 (2011) assumeranno, invece, rilievo ai fini del calcolo del rimborso spettante per il medesimo periodo d'imposta (2011) o della maggiore perdita rideterminata in caso di esercizio chiuso "in perdita" ai fini delle imposte sui redditi; l'istanza verrà, in ogni caso, presentata dalla incorporante per conto della incorporata (trattandosi di soggetto estinto) secondo le indicazioni sopra fornite [cfr. sub 1) e sub 2)]. Resta fermo che l'importo delle imposte sui redditi rimborsabile ovvero la rideterminazione della maggiore perdita per tale annualità andrà comunque calcolato/a considerando i dati relativi alle spese per il personale e al valore della produzione della incorporata</p>
Scissione	Totale	<p>Spetta alle beneficiarie per conto del soggetto estinto (i.e. scissa) presentare istanza telematica al fine di ottenere il riconoscimento delle perdite maturate in capo al soggetto estinto che, per effetto della deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap sul costo del lavoro, formano oggetto di rideterminazione.</p> <p>Nel diverso caso in cui si debba procedere a presentare istanza di rimborso in relazione alle annualità pregresse, la stessa verrà trasmessa dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione (cfr. art.173, co.12, del Tuir).</p> <p>I rapporti con gli altri soggetti risultanti dalla scissione (i.e. beneficiarie) verranno regolati secondo le ordinarie regole di diritto privato</p>
	Parziale	<p>In ipotesi di scissione parziale, spetta unicamente alla scissa presentare istanza telematica nel caso in cui intenda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• chiedere il rimborso delle imposte sui redditi spettanti per le annualità pregresse;</li> <li>• rideterminare le maggiori perdite nel caso in cui nel periodo d'imposta interessato dalla misura sia emerso un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi</li> </ul>
Conferimento unica azienda	<p>In ipotesi di conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, l'istanza di rimborso deve essere presentata dal soggetto conferente, ancorché lo stesso non possieda più la qualifica di imprenditore</p>	



⇒ Rapporti con la disciplina delle società di comodo

L'ultimo paragrafo della circolare è quello che ha destato maggiore perplessità nella dottrina, in quanto l'Agenzia afferma che:

*“nel caso in cui, per effetto del riconoscimento della deduzione Irap afferente alle spese per il personale, il contribuente consegua un reddito inferiore a quello minimo presunto previsto dalla disciplina delle società di comodo o una perdita, tale circostanza rileverà ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alle società in perdita sistematica”.*

Tale affermazione, a parere di chi scrive, si presta ad una duplice considerazione:

- ➔ da un lato, provvede a ripristinare un equilibrio tra chi (ragionando in termini teorici) avesse a tuo tempo dedotto l'Irap gravante sul costo del lavoro, ottenendo così una perdita fiscale, e chi giunge al medesimo risultato ora per il tramite della istanza di rimborso. Insomma, poiché il rimborso è finalizzato a ripristinare la situazione che si sarebbe dovuta creare se, fin dall'origine, l'Irap gravante sul costo del lavoro fosse stata deducibile ai fini delle dirette, non vi sono motivi per negare la rilevanza delle perdite fiscali ottenute ai fini del regime delle società in perdita sistematica;
- ➔ dall'altro, evidenzia come la mancata considerazione a regime di un sistema di reale tutela del contribuente, determina situazioni bizzarre come quella in esame, in forza delle quali il conseguimento di un legittimo ristoro da parte del contribuente determina, come una sorta di effetto domino, una ricaduta che può avere contorni anche assai pericolosi (si pensi, ad esempio, alla compensazione del credito Iva dell'anno 2012).

Preso atto della indicazione, non resta che escludere l'annualità interessata dall'istanza di rimborso, salvo riscontrare, invece, che la circostanza di essere qualificata società di comodo non comporti particolari conseguenze negative sull'Ente: la valutazione, ovviamente, dovrà essere effettuata caso per caso.

Come piccolo messaggio tranquillizzante, infine, la circolare afferma anche che:

*si ritengono comunque correttamente effettuati gli acconti per il 2012 determinati sulla base dei dati dichiarati, senza tener conto delle rettifiche derivanti dal riconoscimento della deduzione Irap in periodi di imposta rilevanti per il calcolo degli stessi.*

Magra consolazione!