

Roma, 3 aprile 2013

CIRCOLARE N. 8/E

OGGETTO: *Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle spese per il personale dipendente - Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 e decreto legge 2 marzo 2012, n. 16*

INDICE

Premessa	2
1.1 Ambito di applicazione	3
1.2 Ambito oggettivo	5
1.3 Istanze di rimborso	12
1.3.1 Contribuenti che non hanno presentato istanza di rimborso	15
1.3.2 Contribuenti che hanno presentato istanza di rimborso	16
1.4 Modalità di utilizzo delle eccedenze per imposte pagate all'estero	17
1.5 Regime della trasparenza	20
1.6 Regime del consolidato fiscale nazionale	20
1.7 Operazioni straordinarie.....	21
1.8 Rapporti con la disciplina delle società di comodo	23

Premessa

L'articolo 2 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, introduce a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 [*i.e.* 2012 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare] una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente.

La disciplina in esame integra il precedente sistema di deduzione forfetaria dell'IRAP relativa alle spese per il personale e agli interessi passivi indeducibili introdotto, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, dall'articolo 6 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Il nuovo sistema di deducibilità analitica dell'IRAP sul costo del lavoro è stato introdotto:

- emendando l'articolo 6, comma 1, del decreto legge n. 185 del 2008, che continua comunque a trovare applicazione con riferimento alla sola quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati;
- inserendo nell'articolo 2 del decreto legge n. 201 del 2011 il comma 1-*quater*¹, in base al quale è ammesso il rimborso delle imposte sui redditi relative alla deduzione spettante a fronte dell'IRAP generata dal costo del lavoro riferibile ai periodi d'imposta per i quali risulti ancora pendente il termine di quarantotto mesi previsto dall'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

La presente circolare fornisce alcuni chiarimenti in ordine alle modalità di:

¹ Comma inserito dall'articolo 4, comma 12, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

- a. fruizione, ai fini delle imposte sui redditi, della deduzione analitica dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente;
- b. presentazione delle istanze di rimborso per le annualità pregresse, come disciplinate dall'articolo 4 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16.

1.1 Ambito di applicazione

L'articolo 2 del decreto legge n. 201 del 2011 stabilisce che *“A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

Sotto il profilo soggettivo, la misura interessa tutti i soggetti che determinano la base imponibile IRAP secondo le regole indicate dagli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Si tratta, in particolare di:

- società di capitali ed enti commerciali [articolo 5 del decreto IRAP];
- società di persone ed imprese individuali [articolo 5-bis];
- banche e altri enti ed società finanziari [articolo 6];
- imprese di assicurazione [articolo 7];
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni [articolo 8].

Possono, inoltre, beneficiare della deduzione in esame anche soggetti diversi da quelli indicati in elenco, a condizione che gli stessi determinino la base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, per opzione [*i.e.* imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata], ovvero per regime naturale [*i.e.* enti privati non commerciali per l'attività commerciale svolta].

La deduzione analitica – pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato – deve essere calcolata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Trattasi, nella specie, 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 e alle deduzioni previste per i contribuenti “minori”, che non superano determinate soglie del valore della produzione netta.

Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la deduzione analitica dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente può essere fatta valere – per la prima volta – in sede di determinazione del reddito relativo al periodo d'imposta 2012 [UNICO 2013] a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49 del TUIR e per redditi assimilati ai sensi del successivo articolo 50. Sono da considerare ai fini della deduzione in esame, inoltre, le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di “incentivo all'esodo” e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi, fermo restando la necessità di

recuperare a tassazione la quota IRAP dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta.

Si segnala che i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che hanno chiuso l'esercizio in data anteriore al 31 dicembre 2012, possono avvalersi della misura in esame per il suddetto periodo d'imposta solo presentando apposita istanza di rimborso, secondo le modalità specificate nel successivo paragrafo 1.3. 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.

1.2 Ambito oggettivo

Come già anticipato, ai fini della determinazione della deduzione spettante in ciascun periodo di imposta, occorre procedere al calcolo analitico dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Per effetto del rinvio contenuto nella norma all'articolo 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 e di acconto di quello successivo nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta effettivamente dovuta. In altri termini, l'IRAP versata in acconto concorre al calcolo dell'importo deducibile solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta. Ciò in considerazione del fatto che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'IRAP di competenza, quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione in quanto costituisce credito dell'esercizio medesimo.

Tenuto conto che la nuova deduzione analitica sul costo del lavoro non fa venire meno la deduzione forfetaria del 10% riferibile agli interessi passivi e

oneri assimilati, occorre coordinare le modalità operative di applicazione di tali diverse discipline.

Al riguardo, acquisito anche il parere del Dipartimento delle finanze – Direzione Legislazione tributaria e federalismo fiscale – si fa presente che in assenza di un’esplicita indicazione normativa contraria da parte del legislatore e di chiarimenti contenuti nella relazione illustrativa, 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, fatto salvo quanto si dirà in seguito in materia di rimborsi.

In buona sostanza, è riconosciuta al contribuente “a regime” 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 dieci per cento dell’IRAP complessiva versata, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi e oneri assimilati indeducibili.

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’ineducibilità stabilita nella misura del 4 per cento dall’articolo 6 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

In ordine all’individuazione del rimborso IRES/IRPEF spettante in relazione alle annualità pregresse si rinvia al successivo paragrafo 1.3.

Ai fini del calcolo della deduzione analitica si può tener conto anche dell’IRAP versata nell’anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile in conseguenza di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della

riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento, sempreché afferenti alle spese per il personale.

Pertanto, 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).

Va da sé che il costo del lavoro e il valore della produzione da considerare ai fini del calcolo della deduzione analitica devono essere assunti al netto della quota estero. In ipotesi di soggetto residente nel territorio dello Stato che svolge attività anche all'estero, occorre dunque assumere, ai fini del calcolo della deduzione analitica spettante:

- il valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP, ottenuto applicando i criteri di riparto previsti per le diverse categorie di contribuenti (*i.e.* ammontare delle retribuzioni per le imprese industriali, dei depositi in denaro e in titoli per le banche, dei premi raccolti per le imprese di assicurazione, ecc.);
- il costo del lavoro analitico specificamente afferente al personale impiegato nel territorio dello Stato.

L'IRAP complessiva [forfetaria e analitica] ammessa in deduzione ai fini delle imposte sui redditi non può in alcun modo eccedere l'imposta complessivamente versata/dovuta. Così ipotizzando che in un periodo d'imposta l'IRAP versata/dovuta sia pari a euro 200 e in relazione al medesimo periodo d'imposta l'IRAP analiticamente deducibile afferente alle spese del lavoro dipendente e assimilato risulti pari a euro 199 e quella forfetariamente deducibile riferibile agli oneri finanziari pari a 20 $[200 \cdot 10\%]$, è di tutta evidenza che l'IRAP ammessa in deduzione – teoricamente pari a 219 – non potrà essere superiore a quella versata/dovuta [200].

Si riportano, di seguito, due diversi esempi di applicazione della disciplina in esame.

Esempio 1

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ha conseguito nel periodo d'imposta N [2012] un imponibile IRAP [al netto delle deduzioni richiamate dalla norma] pari a euro 160.000, sostenendo costi per lavoro dipendente di euro 75.000 e oneri finanziari di euro 10.000. Le deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 risultano pari a euro 30.000. A fronte di un IRAP dovuta per l'anno N [2012] pari a euro 6.240, gli acconti versati nel corso dell'anno N si considerano, a scopo meramente esemplificativo, pari a 6.500, risultando pertanto eccedenti l'imposta di periodo. In relazione al periodo d'imposta N-1 [2011], il medesimo contribuente disponeva di una base imponibile IRAP di euro 145.000, di costi per lavoro dipendente per 60.000 e di oneri finanziari per euro 9.000. Le deduzioni ex articolo 11 ammontavano a euro 25.000. L'IRAP dovuta risultava pari a 5.655, versata in acconto nell'anno N-1 per un importo pari a euro 4.000 e per la restante quota [1.655] a saldo nell'anno N [2012].

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

Tab. 1

Anno	N -1	N
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 indeducibili netti	9.000	10.000
Incidenza costo lavoro/base imponibile IRAP [D]	24,13% [(B – C)/A]	28,12% [(B – C)/A]
IRAP dovuta [3,9% * A] [E]	5.655	6.240
Acconto	4.000	6.500

[F]	[versamento effettuato nell'anno N -1 per l'anno N-1]	[versamento effettuato nell'anno N per l'anno N]
Saldo [G]	1.655 [versamento effettuato nell'anno N per l'anno N-1]	-

Nella fattispecie rappresentata, il contribuente deve:

- determinare l'incidenza [compresa – in percentuale – in un *range* da 0 a 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 N-1 [2011] e agli acconti relativi al periodo d'imposta N [2012], facendo attenzione a considerare, per quanto riguarda gli acconti, l'IRAP dovuta se inferiore, come nell'esempio (6.240), all'imposta versata (6.500).

Sulla base dei dati riportati in Tab. 1, è pertanto possibile procedere al calcolo delle deduzioni spettanti.

In particolare, per l'anno d'imposta N [2012], il contribuente ha diritto a fruire di una deduzione:

- analitica – pari a euro 2.154,03 – determinata sommando l'IRAP sul costo del lavoro relativa alla quota saldo dell'anno N-1 e l'IRAP sul costo del lavoro relativa alla quota acconti dell'anno N, secondo la formula di seguito indicata:

$$\begin{aligned}
 &[(G * D)_{N-1} + (E * D)_N] = \\
 &= [(1.655 * 24,13\%) + (6.240 * 28,12\%)] = 399,35 + 1.754,68 = \\
 &= 2.154,03
 \end{aligned}$$

- forfetaria – pari a euro 789,50 – ottenuta calcolando il 10 per cento dell'IRAP versata nel periodo di riferimento, secondo la formula di seguito indicata:

$$[10\% * (G + E)] = [10\% * (1.655 + 6.240)] = 789,50$$

Tali deduzioni potranno essere fatte valere in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi [UNICO 2013].

Diversamente, per ottenere il rimborso delle imposte sui redditi relative all'IRAP afferente al costo del lavoro versata in sede di acconto nell'anno N-1 (2011) – nell'esempio pari a euro 4.000 – dovrà essere presentata apposita istanza di rimborso secondo le modalità illustrate nel paragrafo 1.3.

La tabella che segue riepiloga sinteticamente tali conclusioni.

Tab. 2

Anno	N-1	N
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]

La deduzione analitica dell'IRAP compete anche nell'ipotesi in cui nel periodo d'imposta di riferimento sia emerso un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi. In tal caso, la maggiore perdita derivante dalla deduzione analitica può essere utilizzata in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dagli articoli 8 e 84 del TUIR.

Il caso in esame è di seguito esemplificato.

Esempio 2

Un soggetto IRES – costituitosi nel 2012 [primo periodo di applicazione “a regime” della nuova misura] e con esercizio coincidente con l’anno solare – ha riportato nel primo periodo una perdita pari a euro 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 euro 10.200.

Assumendo un reddito imponibile nel periodo d’imposta successivo [*i.e.* 2013] pari a euro 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 [*cfr.* articolo 84, comma 2, del TUIR].

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

Tab. 3

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	-	9.500

(al netto della perdita)		
Risparmio d'imposta complessivo	137,50 [27,5% * (200 + 300)]	

1.3 Istanze di rimborso

Il decreto legge n. 16 del 2012, di modifica del decreto legge n. 201 del 2011, ha previsto la possibilità di chiedere il rimborso delle imposte sui redditi relative alla deduzione spettante a fronte dell'IRAP generata dal costo del lavoro per i periodi di imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 2012. In particolare, l'articolo 2, comma 1-*quater*, del decreto legge n. 201/2011, come emendato, dispone che: *“(...) con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo”*.

La disposizione rinvia espressamente alle modalità di rimborso previste dall'articolo 6, commi da 2 a 4 del decreto legge n. 185 del 2008 in ordine al previgente meccanismo di deducibilità forfetaria nel caso di concorso alla base imponibile IRAP di interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati e/o di spese per il personale dipendente.

Ai contribuenti spetta, pertanto, il rimborso – secondo le modalità stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 140973 del 17 dicembre 2012 – delle maggiori imposte versate per effetto della mancata deduzione dell'IRAP nella misura ammessa dalla norma in esame. Nel richiedere il rimborso, il contribuente deve procedere alla rideterminazione delle imposte sui redditi dovute nel periodo di riferimento, tenendo conto dell'IRAP versata sul costo del lavoro. La differenza tra le imposte sui redditi versate e

quelle dovute sulla base del reddito rideterminato costituisce l'importo rimborsabile.

Al riguardo, coerentemente a quanto già chiarito “a regime” in ordine alle modalità di calcolo dell'IRAP complessiva ammessa in deduzione ai fini delle imposte sui redditi, si ritiene che nel calcolo delle imposte sui redditi rimborsabili in relazione all'IRAP afferente al costo del lavoro per le annualità pregresse non si deve tener conto della deduzione forfetaria del dieci per cento di cui si è già beneficiato, nel caso in cui abbiano concorso al valore della produzione anche interessi passivi e oneri assimilati indeducibili.

Diversamente, come precisato anche nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia beneficiato nei periodi d'imposta pregressi della deduzione forfetaria del dieci per cento dell'IRAP esclusivamente in relazione alle spese per il personale dipendente [non avendo sostenuto costi per oneri finanziari], l'importo massimo ammesso a rimborso va calcolato tenendo conto dell'IRAP già dedotta in relazione al medesimo periodo d'imposta. Così, ad esempio, se un contribuente ha già presentato istanza telematica ex articolo 6 del decreto legge n. 185 del 2008 per richiedere il rimborso dell'IRAP nella misura del 10 per cento per il periodo d'imposta 2007 [assumendo, dunque, il saldo IRAP 2006 versato nel 2007 e gli acconti IRAP 2007 versati – nei limiti del dovuto – in corso d'anno], ma non abbia avuto nel 2006 oneri passivi indeducibili, nel calcolare il rimborso delle imposte sui redditi per l'IRAP sul costo del lavoro indeducibile per il periodo d'imposta 2007 dovrà necessariamente scomputare il dieci per cento del saldo 2006, trattandosi di IRAP afferente esclusivamente alle spese per il personale già chiesta a rimborso. Analogo principio trova applicazione nel caso in cui il contribuente abbia beneficiato della deduzione forfetaria del dieci per cento in sede di dichiarazione per gli anni dal 2008 al 2011.

Dal punto di vista operativo, si ritiene che il contribuente debba confrontare l'imposta rideterminata a seguito della deduzione analitica con

l'imposta già ricalcolata per effetto delle deduzione forfetaria del dieci per cento [cfr. pag. 6 delle Istruzioni al modello di istanza di rimborso].

Ai fini del calcolo dei rimborsi spettanti in relazione ai periodi d'imposta antecedenti al 31 dicembre 2012, si può tener conto anche dell'IRAP versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile in conseguenza di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento, sempreché afferenti alle spese per il personale. Si rinvia a quanto già chiarito nel paragrafo 1.2 in ordine all'individuazione dei parametri da assumere ai fini del calcolo della maggiore deduzione spettante.

Il rimborso può essere fatto valere sia dai contribuenti che, alla data di entrata in vigore della legge n. 214 del 2011, [i.e. 28 dicembre 2011], non hanno ancora presentato istanza di rimborso sia da coloro che, al contrario, hanno già provveduto in tal senso.

Analogamente a quanto chiarito nel paragrafo 1.2 in ordine all'IRAP complessiva ammessa in deduzione ai fini delle imposte sui redditi, si precisa che l'ammontare IRES/IRPEF rimborsabile va calcolato assumendo che l'IRAP ammessa in deduzione non può comunque eccedere l'imposta effettivamente versata o dovuta.

Come già precisato nel paragrafo 1.2, la deduzione analitica spetta anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia conseguito una perdita nel periodo d'imposta considerato.

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. Nel diverso caso in cui la perdita non sia stata ancora compensata, sarà possibile utilizzarla – così come rideterminata – nella prima dichiarazione utile successiva. Per i contribuenti con

periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tale perdita sarà, quindi, utilizzabile a partire dal periodo d'imposta 2012 [UNICO 2013].

Resta inteso che è possibile procedere alla rideterminazione della perdita fino a tutto il periodo di imposta 2007 vale a dire, 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.

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'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si precisa, da ultimo, che eventuali istanze di rimborso già tramesse alla data di pubblicazione del presente documento di prassi si considerano validamente presentate. Resta inteso che, in caso di errori, il contribuente è tenuto comunque a presentare – prima della scadenza del termine ordinario o, qualora più favorevole, entro il 31 maggio – una nuova istanza utilizzando l'apposito canale telematico, completa in tutte le sue parti e con l'indicazione dei dati rettificati, avendo cura di barrare la casella “*Correttiva nei termini*”. Sulla base della nuova istanza trasmessa si procederà a liquidare l'importo effettivamente spettante a titolo di rimborso o al riconoscimento della perdita “rideterminata” nel caso in cui nel periodo d'imposta considerato sia stato conseguito un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi. La presentazione di una nuova istanza non determina la decadenza dall'ordine cronologico acquisito con l'invio della prima istanza.

1.3.1 Contribuenti che non hanno presentato istanza di rimborso

I contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, non hanno ancora avanzato richiesta di rimborso [ovvero, pur avendola presentata, intendono chiedere il rimborso per ulteriori annualità], 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'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973.

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 (*cf.* Provvedimento del Direttore del 17 dicembre 2012).

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 [*cf.* circolare n. 16/E del 2009].

Ne consegue, ad esempio, che per gli acconti relativi al periodo di imposta 2007 - anche se versati in data anteriore al 28 dicembre 2007 - il termine di decadenza dei 48 mesi decorre dalla data di versamento dell'imposta a saldo. In altri termini, il periodo d'imposta - in ipotesi coincidente con l'anno solare - a partire dal quale è possibile rideterminare la base imponibile e presentare l'istanza è il periodo di imposta 2007, in relazione al quale il saldo risulta ordinariamente versato nel mese di giugno 2008.

1.3.2 Contribuenti che hanno presentato istanza di rimborso

Per effetto del rinvio operato dalla norma all'articolo 6, commi 2 e 4 del decreto legge n. 185 del 2008, il rimborso spetta anche ai contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, abbiano già presentato tempestiva istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

A tal fine 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. Anche in tal caso, l'importo rimborsabile – limitatamente ai versamenti d'imposta oggetto dell'istanza – è pari alla differenza tra l'imposta versata e quella derivante dal ricalcolo della base imponibile IRES/IRPEF, tenuto conto della deduzione analitica dell'IRAP sul costo del lavoro. 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 (*i.e.* data di entrata in vigore del decreto legge n. 16 del 2012), 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.

1.4 Modalità di utilizzo delle eccedenze per imposte pagate all'estero

L'articolo 165 del TUIR prevede che se alla formazione del reddito concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate possono essere portate in detrazione in Italia, ma solo fino a concorrenza della quota di imposta italiana relativa al reddito estero e, comunque, nel limite dell'imposta netta italiana relativa al periodo di produzione del reddito estero. Di conseguenza, se l'imposta estera è inferiore a quella dovuta nello Stato in cui il contribuente risiede, egli dovrà versare all'Erario italiano la relativa differenza, mentre se l'imposta estera è superiore, l'eccedenza non potrà essergli "restituita".

Tuttavia, i disallineamenti tra imposta estera e italiana sono attenuati dalla possibilità, al ricorrere delle condizioni previste dal comma 6 dell'articolo 165

del TUIR, di riportare all'indietro e in avanti l'eccedenza di imposta estera affinché possa generare un credito d'imposta qualora si verifichi un'eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera.

La deduzione dell'IRAP dall'imponibile ai fini delle imposte sui redditi, in uno degli esercizi interessati dalla presentazione dell'istanza di rimborso [i.e. 2007-2011], implica una riduzione della quota d'imposta italiana riferibile al reddito estero che, come evidenziato, rappresenta il limite massimo di detraibilità d'imposta estera.

Alla riduzione dell'imposta italiana derivante dalla rideterminazione dovuta alla deduzione dell'IRAP, può conseguire una diminuzione dell'imposta estera accreditabile in quell'esercizio e, pertanto, un aumento dell'eccedenza dell'imposta estera che può essere riportata in avanti o indietro per essere compensata con eventuali eccedenze di imposta italiana rispetto a quella estera.

La gestione della maggiore eccedenza d'imposta estera che si è formata a seguito della riduzione dell'imposta italiana, varia a seconda che si verifichino le seguenti ipotesi:

- se la maggiore eccedenza d'imposta estera trova capienza in uno o più dei periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012 con un'eccedenza della quota d'imposta italiana, il contribuente può utilizzare il credito così generato, secondo il meccanismo di cui al comma 6 dell'articolo 165 del TUIR (*carry back* e *carry forward*), a riduzione dell'imposta relativa al periodo in cui l'eccedenza d'imposta estera trova capienza. A tal fine, invia l'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973, evidenziando:
 - il periodo d'imposta cui si riferisce la maggiore eccedenza d'imposta estera;
 - l'eventuale IRAP versata che giustifica detta maggiore eccedenza;
 - la maggiore imposta sui redditi versata, che si intende chiedere a rimborso, relativa al periodo d'imposta (o ai periodi d'imposta) per

il quale l'eccedenza d'imposta estera trova capienza (totale o parziale).

- se la maggiore eccedenza d'imposta estera non trova capienza in uno o più dei periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, il contribuente presenta una comunicazione cartacea secondo le modalità di cui all'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973 – avvalendosi, per quanto riguarda i termini di presentazione, delle regole contenute nel Provvedimento del 17 dicembre 2012 di approvazione dell'istanza di rimborso – con la quale evidenzia la maggiore eccedenza d'imposta estera maturata. Tale maggiore eccedenza verrà riportata nel quadro CE, sezione II-C, del modello UNICO, da presentare successivamente alla presentazione della predetta comunicazione cartacea, avendo cura di barrare la casella "*Casi particolari*". Tale procedura riguarda solo i soggetti che per il periodo d'imposta di maturazione della maggiore eccedenza d'imposta estera non siano comunque tenuti a presentare l'istanza di rimborso telematica di cui all'articolo 2 del decreto legge n. 201 del 2011, in quanto per tale periodo non determinano alcun importo rimborsabile o alcuna maggiore perdita riportabile.

Si fa presente, infine, che la deduzione IRAP potrebbe determinare, in altri casi, una minore eccedenza d'imposta nazionale.

In tale ipotesi, il contribuente:

- rettifica – nella prima dichiarazione dei redditi utile successiva – il dato relativo all'eccedenza d'imposta nazionale riportabile;
- qualora l'eccedenza non spettante sia stata utilizzata in uno dei periodi antecedenti al 31 dicembre 2012, terrà conto – nel presentare istanza di rimborso – delle imposte sui redditi che è tenuto a restituire in relazione all'annualità nella quale ha utilizzato tale eccedenza [campi 5 e 6 del modello].

1.5 Regime della trasparenza

Per i soggetti IRES che abbiano esercitato l'opzione per il regime della trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR, occorre tener conto di quanto di seguito indicato.

In particolare, 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. Relativamente ai periodi d'imposta antecedenti quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali risulti ancora pendente il termine di decadenza stabilito dall'articolo 38 del DPR n. 602/73, 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.

1.6 Regime del consolidato fiscale nazionale

Nel caso di soggetti partecipanti al regime del consolidato fiscale, di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, 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 alla consolidante procedere all'aggregazione degli imponibili delle consolidate assunti già al netto della deduzione in esame. Relativamente ai periodi d'imposta antecedenti quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali risulti ancora pendente il termine di decadenza stabilito dall'articolo 38 del DPR n. 602/73, 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.

Va da sé che 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 soggetti partecipanti, fermo restando che le domande, sia del consolidato che delle società partecipanti, devono essere trasmesse secondo il proprio cluster di appartenenza.

Si precisa che 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.

1.7 Operazioni straordinarie

In ipotesi di fusione per incorporazione 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:

- chiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate per effetto della mancata deduzione dell'IRAP afferente alle spese per il personale della incorporata;
- rideterminare le perdite maturate prima della estinzione della società incorporata. Tali perdite, se trasferite all'incorporante nei limiti di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, possono da questa essere scomutate 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.

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.

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. 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.

In ipotesi di scissione totale, 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.

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.* articolo 173, comma 12, del TUIR). I rapporti con gli altri soggetti risultanti dalla

scissione (*i.e.* beneficiarie) verranno regolati secondo le ordinarie regole di diritto privato.

In ipotesi di scissione parziale, spetta unicamente alla scissa presentare istanza telematica nel caso in cui intenda:

- chiedere il rimborso delle imposte sui redditi spettanti per le annualità pregresse;
- 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.

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.

1.8 Rapporti con la disciplina delle società di comodo

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. 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.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA