
Il credito d'imposta IRAP per le imprese senza dipendenti: ambito soggettivo, oggettivo, misura ed utilizzo del credito, chiarimenti

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 7 Marzo 2015

la legge di Stabilità riduce dal 1° gennaio 2015, l'Irap di imprese e professionisti. Per i datori di lavoro (piccoli o grandi) privi di dipendenti è operativo (in attesa dell'istituzione del codice tributo) un credito di imposta pari al 10% dell'imposta regionale liquidata in dichiarazione: tuttavia tale credito d'imposta diventa una sopravvenienza tassabile ai fini IRES

AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 1, c. 21, della legge di stabilità 2015, approvata con legge 23.12.2014 numero 190, pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 29.12.2014, - a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015, per i soggetti solari) - concede un credito d'imposta, pari al 10 per cento dell'IRAP lorda, determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore di imprese e professionisti che non impiegano lavoratori dipendenti.

L'agevolazione compete a coloro che - privi di personale subordinato - determinano la base imponibile ai sensi degli artt. 5-9 del D.lgs. n. 446/97, vale a dire:

- società di capitali;
- società cooperative;
- società europee di cui al regolamento CE 2157/2001;
- società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003;
- enti commerciali (ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali), che svolgono attività diversa da quella bancaria, finanziaria ed assicurativa;
- persone fisiche esercenti attività d'impresa;
- società di persone (in nome collettivo, in accomandita semplice, ed equiparate);
- società esercenti attività bancaria e finanziaria;
- holding industriali;
- società esercenti attività assicurativa;
- persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo;

- società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- produttori agricoli titolari di reddito agrario (con esclusione di coloro che realizzano un volume d'affari annuo non superiore ad € 7.000,00, che si avvalgono del regime speciale).

REQUISITI OGGETTIVI

L'incentivo, che mira sostanzialmente a riequilibrare la posizione dei datori di lavoro privi di dipendenti rispetto a quella degli imprenditori che assumono a tempo indeterminato e che beneficiano della deduzione integrale dall'imponibile IRAP del costo del personale (art. 1, c. 20, D.lgs. n. 140/14), compete a condizione che i datori di lavoro non impieghino lavoratori dipendenti, sia assunti a tempo indeterminato, che assunti a tempo determinato. Il beneficio non sarebbe precluso, stando ad una interpretazione letterale della norma, nell'ipotesi in cui imprenditori o professionisti si avvalgano di collaboratori con contratto a progetto ovvero di collaboratori muniti di contratto di lavoro occasionale accessorio, non configurando personale subordinato secondo la disciplina giuslavorista.

Non sembra agevole valutare, invero, se per altre tipologie contrattuali d'impiego, si possa o meno accedere al beneficio.

Ci si riferisce, in particolare, all'instaurazione di:

- contratti di apprendistato;
- contratti di inserimento;
- contratti di lavoro intermittente.
- contratti di lavoro in somministrazione;

Con riferimento alle prime due ipotesi di assunzione parrebbe, a parere di chi scrive, che trattandosi, comunque, di contratti di lavoro a tempo indeterminato (apprendistato¹) ed a tempo determinato (inserimento²) datori di lavoro sarebbero ammessi a godere dell'agevolazione IRAP introdotta dalla legge di stabilità per l'anno 2015.

Lo stesso dicasi per i contratti di lavoro intermittente (cd. a chiamata) trattandosi di accordi tra lavoratore ed azienda in funzione dei quali il datore di lavoro mette a disposizione del datore di lavoro la propria attività lavorativa, che ne potrà utilizzare quando ne ha la necessità nel rispetto, comunque, dei limiti indicati dalla legge.

Di difficile interpretazione appare valutare la possibilità di fruire dei benefici nell'ipotesi di stipula di contratti di lavoro di somministrazione stipulati tra il lavoratore e l'agenzia per il lavoro che <manda in missione> il lavoratore presso un'impresa utilizzatrice. Ciò in quanto il lavoratore, benchè assunto formalmente dall'agenzia, svolge la propria prestazione sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice.

MISURA ED UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

L'incentivo è pari al dieci per cento dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni del D.lgs. n. 446/97. Come osservato dalla stampa telematica specializzata³ La misura percentuale del beneficio concesso parrebbe coincidere con quella prevista dalla diminuzione generalizzata delle aliquote, successivamente non attuata.

La base imponibile lorda, che rappresenta il parametro di calcolo su cui commisurare il beneficio fiscale, andrebbe assunta al lordo:

- delle eventuali detrazioni istituite con leggi provinciali o regionali;
- del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle eccedenze ACE non oggetto di utilizzo per incapacienza del reddito.

Il credito d'imposta, si legge nel testo della norma citata, è utilizzabile soltanto in compensazione ai sensi ex art. 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dall'anno di presentazione della denuncia IRAP.

Da un punto di vista contabile, il credito d'imposta dovrà essere allocato nella voce C.II.4-bis dell'attivo dello stato patrimoniale, con contropartita nella voce A.5 del conto economico, tra gli Altri Proventi.

IL CHIARIMENTO RESO NOTO AL CONVEGNO TELEFISCO

Il testo normativo di cui all'art. 1, comma 21, D.lgs. n. 190/2014, non ha disciplinato, a differenza di altre tipologie di incentivi fiscali concessi sotto forma di compensazione d'imposta, il trattamento fiscale del credito IRAP.

In via interpretativa, la stampa specializzata⁴ aveva sostenuto la non tassabilità del beneficio, sia per ragioni di coerenza rispetto alle finalità dell'intervento anche in considerazione dell'aggravio del prelievo fiscale adottato con l'aumento dell'aliquota ordinaria IRAP - in misura pari al 3,9 per cento - rispetto al passato⁵.

Invero, l'Agenzia delle Entrate - rispondendo ad un quesito della stampa specializzata nel corso della video conferenza satellitare TELEFISCO e successivamente formalizzata nel corpo della circolare ministeriale 19 febbraio 2015, n. 6/E, risposta n. 7.1 - ha chiarito che, in assenza una specifica previsione normativa in senso contrario, il **provento** contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta costituisce una **sopravvenienza attiva**, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 88 TUIR.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate qualifica il credito d'imposta in questione come **elemento autonomo** rispetto all'IRAP su cui viene calcolato; conseguentemente l'imposta da porre a base delle deduzioni IRAP da IRES (sia quella del 10% per interessi passivi sia quella analitica per il costo del

personale, nel caso ad esempio di collaborazioni coordinate e continuative) dovrà essere quantificata al lordo⁶.

Diversamente, ha precisato l'Agenzia delle entrate, il credito d'imposta **non rileva** ai fini della determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 TUIR.

6 marzo 2015

Attilio e Antonino Romano

1Si tratta di un contratto di lavoro a tempo indeterminato, come definito dal D.Lgs. n.167/2011, finalizzato a favorire la formazione, l'occupazione dei giovani e la riqualificazione professionale delle persone che hanno perso il posto di lavoro.

2 Si tratta di un contratto a tempo determinato previsto per favorire l'*integrazione* dei lavoratori in un determinato contesto lavorativo, mediante la definizione di uno specifico "*progetto individuale*" di adattamento delle competenze professionali alle specifiche esigenze aziendali.

3F. RECENTI, Credito IRAP per le imprese senza dipendenti depotenziato, LA LENTE SUL FISCO, n. 61 del 25.02.2015.

4 Redazionale, Euroconference news, sabato 17 gennaio 2015

5 Con la legge di stabilità l'aliquota ordinaria IRAP applicabile, in via generale, dai soggetti passivi è tornata ad essere al 3,9% (in luogo del 3,5%) dal 1° gennaio 2015;

6 Critico nei confronti della presa di posizione ministeriale L. GAIANI, Imprese senza dipendenti, tassato il credito IRAP al 10%, Il Sole 24 Ore, 30.01.2015.