

MODELLO REDDITI 2017: IL CREDITO D'IMPOSTA IRAP PER LE IMPRESE SENZA DIPENDENTI

di Celeste Vivenzi

Premessa generale

La legge di Stabilità n. 190-2014 ha stabilito, a far data dall'anno 2015, la possibilità, per i soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti, di usufruire di un credito d'imposta IRAP, da utilizzare esclusivamente in **compensazione** entro il limite annuo di 700.000 euro, pari al 10% dell'imposta lorda.

L'agevolazione è mossa dalla volontà del Legislatore di garantire una parità di trattamento tra soggetti **senza dipendenti** e **oggetti che possono sfruttare la deduzione integrale del costo dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato**.

Nota: i soggetti passivi Iva possono fruire di un credito d'imposta nel caso siano privi di lavoratori dipendenti o assimilati nella misura del 10% dell'Irap dovuta per il periodo d'imposta.

SOGGETTI INTERESSATI ALLA DISPOSIZIONE DI CUI ALLA LEGGE N. 190-2014

I soggetti interessati alla novella legislativa sono pertanto i seguenti:

- a) persone fisiche esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo ;
- b) società di capitali (incluse cooperative) ed enti commerciali ;
- c) snc, sas, società semplici e associazioni professionali, società esercenti attività bancaria e finanziaria, holding industriali;
- d) società assicurative e produttori agricoli titolari di reddito agrario (fatte salve le specifiche ipotesi di esenzione dal tributo previste dalla Legge n. 208-2015).

Nota: sono invece esclusi dal credito d'imposta gli enti pubblici e gli enti privati non commerciali la cui base imponibile è determinata con il **metodo retributivo** (artt. 10 e 10-bis D.Lgs. n. 446-1197).

CREDITO D'IMPOSTA IRAP DEL 10%: COME E QUANDO SPETTA

In base al tenore letterale della norma risultano esclusi dal beneficio del credito d'imposta i soggetti che si avvalgono di **lavoratori dipendenti** sia a tempo **indeterminato che determinato**.

Nota: secondo quanto affermato dalla **Circolare n. 22/2015** il beneficio spetta solo in favore dei soggetti che non si avvalgono, in alcun modo, di personale dipendente, a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata e l'eventuale assunzione di un lavoratore, **anche solo per una parte dell'anno limita la spettanza del credito**.

Il beneficio spetta invece a coloro che impiegano **collaboratori coordinati e continuativi o a progetto** o che si avvalgono di fornitori esterni ovvero di soggetti retribuiti con voucher (lavoro accessorio).

IL CALCOLO DEL CREDITO D'IMPOSTA IRAP DEL 10 %

Il credito d'imposta si calcola sull'**imposta lorda dovuta per l'anno 2016** ovvero sulle cifre indicate nel seguente riquadro alla **casella numero 8**.

IR1	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	Imposta lorda 8
		,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11				
		,00	,00	,00				,00
IR2	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	Imposta lorda 8
		,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11				
		,00	,00	,00				,00

Con la **risoluzione n. 105/E/2015** l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo **3883** per l'utilizzo del credito d'imposta **tramite modello F24 in compensazione** (deve essere indicato nella sezione **Regioni** del modello F24, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna **importi a credito compensati** oppure, nel caso in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna **importi a debito versati**, nel campo **anno di riferimento** va riportato l'anno d'imposta cui si riferisce il credito).

Nota: a seguito delle novità disposte dal **Decreto Legge n. 50-2017**, a far data dal **24 aprile 2017**, è stato imposto l'utilizzo dei servizi telematici (Entratel/fisco online) per il pagamento dei modelli F24 contenenti importi a compensazione.

Per il caso di specie (codice tributo 3883) la **risoluzione Ministeriale n. 68-2017** ha disposto quanto segue:

a) compensazione verticale del credito: non vi è obbligo di utilizzare i servizi telematici (in pratica si utilizza il credito per pagare IRAP saldo e acconto);

b) compensazione orizzontale del credito: vi è obbligo di utilizzare i servizi telematici (si utilizza il credito per pagare altri tributi).

Nel modello IRAP 2017, il credito d'imposta va riportato nel **rigo IS89 (sezione XVII del quadro IS) attraverso la compilazione delle colonne 3-4 ed eventualmente 5.**

Sez. XVII Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	IS89	Eccedenza precedente dichiarazione	di cui compensata nel mod. F24	Credito presente dichiarazione	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato
		1	2	3	4	5
		.00	.00	.00	.00	.00

CODICE3: ammontare del credito d'imposta (i.e.: contribuente con importo valore produzione euro 100.000 x 3,90 = IRAP dovuta euro 3.900 = credito imposta euro 390).

CODICE 4: ammontare del credito **da utilizzare in compensazione** al lordo degli utilizzi già effettuati dal 01/01/2017 e fino alla data della presentazione della dichiarazione.

REDAZIONE DEL BILANCIO E RILEVAZIONE DEL CREDITO IRAP 10%

Per i soggetti che si trovano in contabilità ordinaria e che pertanto devono obbligatoriamente applicare i principi della competenza il credito deve essere rilevato nel bilancio 2016 .

Inoltre, **secondo quanto chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 6-E-2015**, il credito costituisce reddito come sopravvenienza attiva nel **regime d'impresa** e, al contrario, non assume tale rilevanza nel **reddito da lavoro autonomo**.

Nota: testo letterale della **circolare dell'agenzia delle entrate n. 6-E-2015:**
*“In assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, si ritiene che il provento contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta **'costituisca una sopravvenienza attiva'**, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.*

*Diversamente, 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 del TUIR”.*

LA RILEVAZIONE CONTABILE E LA TASSAZIONE DEL CREDITO: DUE TESI A CONFRONTO

In merito alla rilevazione contabile esistono alcuni problemi aperti che meriterebbero un **chiarimento definitivo da parte dell'amministrazione finanziaria.**

1) Prima tesi: tale pensiero è sostenuto dall'**agenzia delle Entrate nella circolare n. 6-E-2015** e induce ad effettuare la rilevazione nel seguente modo :

Dare Credito imposta S.P. - **Avere** C.e. Sopravvenienza attiva VOCE a.5
Nel caso di specie la sopravvenienza costituisce reddito imponibile sia ai fini IRES /IRPEF che ai fini IRAP (nel caso dell'IRAP andrebbe ad influire sul calcolo dello stesso credito d'imposta).

2) Seconda tesi: l'agevolazione andrebbe rappresentata con una riduzione diretta delle imposte di periodo con l'imputazione della relativa contropartita alla **voce 22** del conto economico come indicato dal nuovo OIC 12:

Dare Credito imposta S.P. - **Avere** C.e. Proventi Tributarî voce 22 (in diminuzione dell'Irap dovuta per l'esercizio corrente e pertanto non tassabile).
Nel caso di specie il **Credito d'imposta** risulterebbe fiscalmente neutro stante la non rilevanza ai fini reddituali delle imposte dirette.

13 luglio 2017
Celeste Vivenzi