



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF068

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	CREDITO D'IMPOSTA IRAP PER SOGGETTI PASSIVI SENZA DIPENDENTI
RIFERIMENTI	L. 190/2014; R.M. 68/2017; R.M. 105/2015; C.M. 22/2015; C.M. 6/2015
CIRCOLARE DEL	12/04/2018

Sintesi: a favore dei soggetti passivi Irap:

- privi di costi di lavoro subordinato
 - che determinano la base imponibile Irap in modo diverso del "criterio retributivo"
- è concesso un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP lorda
- utilizzabile esclusivamente in compensazione nel mod. F24 a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione IRAP (dal 2018, in relazione al credito sorto per il 2017)
 - da indicare nel quadro IS del modello Irap.

La L. 190/2014 ha introdotto, dall'anno d'imposta 2015, un credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda a favore dei soggetti che:

- ➔ determinano la base imponibile IRAP ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.lgs. 446/1997 (cioè per tutti i soggetti che **non adottano il c.d. "criterio retributivo"**)
- ➔ **non si avvalgono di lavoratori dipendenti.**

SOGGETTI ESCLUSI:

Il credito d'imposta non spetta ai soggetti che determinano la base imponibile Irap col "**criterio retributivo**":

- **enti non commerciali** (inclusi i trust) non esercenti attività commerciali
- amministrazioni pubbliche.



ENTI NON COMMERCIALI E PA ESERCENTI ATTIVITÀ COMMERCIALE

Si ritiene che il credito d'imposta spetti anche agli enti non commerciali e P.A. che, oltre all'attività istituzionale, esercitano un'attività commerciale in via "non prevalente" (per la quale non si applica il "criterio retributivo").

In tal caso il credito d'imposta va commisurato alla quota di IRAP relativa a tale attività commerciale.

PRODUTTORI AGRICOLI

Sono, in generale, anch'essi esclusi del credito d'imposta in quanto La L. 208/2015 ha previsto, dal periodo d'imposta 2016, l'esenzione Irap per i seguenti soggetti che operano nel settore agricolo:

- a) esercenti attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del TUIR (coltivazione del terreno, silvicoltura, allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dai terreni e le attività connesse di trasformazione e manipolazione di prodotti agricoli);
- b) cooperative e loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali (soggetti equiparati agli imprenditori agricoli dall'art. 8 del D.lgs. 227/2001);
- c) cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'articolo 10 del DPR 600/1973.

Nota: l'Irap rimane per le attività di agriturismo, allevamento (con terreno insufficiente a produrre almeno 1/4 dei mangimi necessari) e per le attività connesse di cui all'art. 56-bis del TUIR

In presenza di **esercizio contemporaneo** di attività agricola esclusa dall'Irap ed altre attività rilevanti ai fini Irap, solo una quota parte del reddito risulta esente da Irap (secondo i criteri della RM 93/2017). Anche in tal caso, pertanto, si ritiene poter attribuire un credito d'imposta commisurato all'Irap dovuta.

REQUISITI PER LA SPETTANZA DEL CREDITO D'IMPOSTA

La **spettanza** del credito riguarda:

- il mancato impiego per ciascun singolo periodo d'imposta
- di lavoratori subordinati:
 - sia a tempo **indeterminato** (anche part time);
 - che a tempo **determinato** (anche part time).



Nota: la CM 22/2015 ha chiarito che:

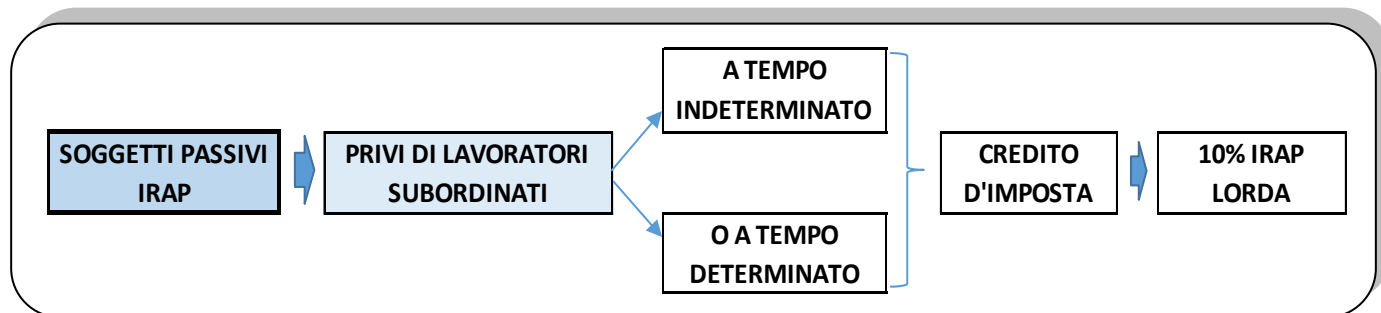
- il **riconoscimento** del beneficio spetta solo in favore dei soggetti che non si avvalgano, in alcun modo, di personale dipendente (a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata)
- l'**eventuale assunzione anche solo per una parte dell'anno non comporta la spettanza del credito in proporzione al periodo contrassegnato dall'assenza di dipendenti.**

DATI	
Data assunzione	01/04/2017
Data fine rapporto	31/07/2017
Durata del contratto	121
Periodo senza dipendente	245
Credito d'imposta 10%	€ 1.000
Ragguaglio ad anno	€ 669
Non spettanza del credito d'imposta per la quota parte dell'anno durante il quale l'impresa non aveva dipendenti	



Nota: il credito d'imposta:

- **non dovrebbe essere precluso** nell'ipotesi d'impiego di **collaboratori a progetto o occasionali** (non trattandosi di "dipendenti");
- infatti, la norma fa esclusivo riferimento al "personale dipendente".



AMMONTARE DEL CREDITO D'IMPOSTA

La **base di calcolo** del credito d'imposta è rappresentata

- dall'Irap "dovuta"
- da assumere **al lordo**:
 - di eventuali **detrazioni istituite con leggi provinciali o regionali**
 - del credito d'imposta risultante dalla trasformazione delle eccedenze ACE non utilizzate (per incapienza del reddito)

e cioè della **somma dell'imposta** indicata nel **campo 8** dei righi della **Sez. I, Quadro IR.**

Esempio1

La Gamma SRL, con sede in Lombardia, presenta la seguente situazione Irap:

RIGO	DESCRIZIONE	IMPORTI
IC1	Ricavi vendite e prestazioni	€ 80.000,00
IC2	Variazioni rimanenze	€ -
IC3	Variazioni lavori in corso	€ -
IC4	Incrementi immobilizzazioni	€ -
IC5	Altri ricavi e proventi	€ 10.000,00
IC6	Totale componenti positivi	€ 90.000,00
IC7	Costi per materie p. e merci	€ 1.500,00
IC8	Costi per servizi	€ 20.000,00
IC9	Costi godimento beni di terzi	€ -
IC10	Ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 3.000,00
IC11	Ammortamento immobilizzazioni immateriali	€ -
IC12	Variazioni rimanenze	€ -
IC13	Oneri diversi di gestione	€ 1.000,00
IC14	Totale componenti negativi	€ 25.500,00
IC64	Valore della produzione Lorda	€ 64.500,00
IC75	Ulteriore deduzione	€ 8.000,00
IC76	Totale della produzione Netta	€ 56.500,00
IR1	IMPOSTA LORDA	€ 2.204,00
IS90	CREDITO D'IMPOSTA	€ 220,00

Sez. I Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
	10	56.500,00	,00	,00	56.500,00	OR	3.9	2.204,00
	Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
		,00	,00	2.204,00				
Sez. XVI Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
	10	,00	,00	,00	,00		%	,00
	Eccedenza precedente dichiarazione		di cui compensata nel mod. F24	Credito presente dichiarazione	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato		
		,00	,00	220,00	220,00			

Col 4 Credito da utilizzare in compensazione: va indicato l'ammontare al lordo di eventuali utilizzi già effettuati dal 1/01/2018 fino alla data della presentazione della dichiarazione

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile **solo in compensazione nel Mod. F24** (art. 17 del D.lgs. 241/97), utilizzando il codice tributo 3883 (R.M. 105/2015). Il campo **"anno di riferimento"** nel Mod. F24 è valorizzato con l'anno d'imposta cui si riferisce il credito.

N.B.: si applicano tutti le limitazioni ed i vincoli previsti in materia di versamento con F24, inclusa la soglia annuale di € 700.000.

COMPENSAZIONE: il credito può essere compensato a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione IRAP non richiede l'apposizione del visto di conformità.

Per effetto delle modifiche previste dal D.L. 50/2017, che ha imposto l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici per la compensazione dei crediti d'imposta di qualsiasi importo, si possono verificare i seguenti casi anche alla luce dei chiarimenti forniti con la R.M. 68/2017:

A) compensazione “**verticale**”, senza obbligo di utilizzo dei servizi telematici.

R.M. 68/2017 - STRALCIO ALLEGATO 3			
Classificazione	Codice tributo	Descrizione	Codici pagamento compensazione interna
IRAP	3800	Saldo Irap	3800, 3812, 3813
	3883	Irap - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui all'art. 1, co. 21, L. 190/2014	

B) compensazione “**orizzontale**”, con obbligo di utilizzo dei servizi telematici.

R.M. 68/2017 - STRALCIO ALLEGATO 2		
Classificazione	Codice tributo	Descrizione
IRAP	3883	Irap - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui all'art. 1, co. 21, L. 190/2014



Servizi telematici dell'Agenzia

La RM 68/2017 ha precisato che l'obbligo del servizio telematico non sussiste qualora nel medesimo F24

- sia utilizzato il credito d'imposta e siano versati altri tributi
- **nel caso in cui il credito d'imposta** (cod. 3883) trovi capienza con i versamenti dell'Irap (3800, 3812 o 3813)

nella considerazione che la compensazione si considera di tipo “verticale”.

Solo nel caso contrario in cui residui un importo di credito d'imposta, la compensazione con altri tributi obbligherà alle regole all'utilizzo del servizio telematico.

ASPETTI CONTABILI

Il credito d'imposta deve essere iscritto in bilancio, secondo il principio di competenza, tra i crediti.

L'OIC 12 chiarisce che nella voce 20 “**Imposte sul reddito dell'esercizio**” va indicato l'ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio o di esercizi precedenti.

Le possibili contropartite alla voce crediti:

➔ una **sopravvenienza attiva** da rilevare nella A5 del C.E.



Nota: il trattamento è analogo al contributo in conto esercizio anche se tale collocazione non risulta rispondente ai principi contabili OIC che, nel trattare tali contributi precisa che, anche se dovuti in base alla legge, deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri

SP C.II	Credito d'imposta Irap 10%	a	C.E. A5 Sopravvenienza attiva	...
---------	----------------------------	---	-------------------------------	-----

➔ a **diretta riduzione del debito tributario** di periodo cui si riferisce il credito d'imposta.

SP C.II	Credito d'imposta Irap 10%	a	C.E. voce 20 Irap di competenza	...
---------	----------------------------	---	---------------------------------	-----

A favore di quest'ultima impostazione Assonime (circ. 7/2015).

STATO PATRIMONIALE	C.C.	TASSONOMIA XBRL
BILANCIO ORDINARIO	art. 2424	II - Crediti 1) verso clienti esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti verso clienti 2) verso imprese controllate esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti verso imprese controllate 3) verso imprese collegate esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti verso imprese collegate 4) verso controllanti esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti verso controllanti 5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti 5-bis) crediti tributari esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo Totale crediti tributari
BILANCIO ABBREVIATO	art. 2435-bis	
BILANCIO MICRO-IMPRESE	art. 2435-ter	II - Crediti esigibili entro l'esercizio successivo esigibili oltre l'esercizio successivo imposte anticipate Totale crediti

ASPETTI FISCALI

La **CM 6/2015** ha chiarito che il credito in questione, in assenza di una disposizione normativa contraria, costituisce una **sopravvenienza attiva** che

Impresa	concorre alla formazione del reddito d'impresa ex art. 88 c. 3 Tuir
Professionisti	non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo , non rientrando in alcuno dei componenti positivi di reddito (artt. 53 e 54 del TUIR)



N.B.: laddove si dovesse ritenere più corretta la contabilizzazione a riduzione dell'Irap:

- la mancata imputazione in bilancio del credito d'imposta
 - comporta una minore tassazione ai fini Ires
- potendo ciò comportare una contestazione da parte degli Uffici.