



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF109
INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

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	14/06/2017

SOGGETTI PASSIVI IVA SENZA DIPENDENTI- CREDITO D'IMPOSTA DEL 10% DELL'IRAP

Sintesi: i soggetti passivi Iva possono fruire di un credito d'imposta nel caso siano privi di lavoratori dipendenti/assimilati.

Il credito d'imposta è parametrato al 10% dell'Irap dovuta per il periodo d'imposta e va contabilizzato per competenza nel bilancio.

DESTINATARI E CONDIZIONI

La L. 190/2014 ha introdotto, con decorrenza dall'anno d'imposta 2015, un credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda per:

- i **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");
- che **non si avvalgono di lavoratori dipendenti**.

DESTINATARI	D.Lgs. 446/1997
Società di capitali (spa, srl, sapa) e cooperative (eccezione per quelle agricole)	art. 5
Personе fisiche esercenti attività d'impresa	art. 5-bis
Società di persone (snc e sas) ed equiparate (es. società di armamento e di fatto)	
Società esercenti attività bancaria e finanziaria, holding industriali	art. 6
Società esercenti attività assicurativa	art. 7
Personе fisiche esercenti attività di lavoro autonomo	art. 8
Società semplici	
Associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni	
Produttori agricoli titolari di reddito agrario (vedi esenzioni Irap in agricoltura)	art. 9

ESENZIONE IRAP PER IL SETTORE AGRICOLO

La L. 208/2015 ha previsto, con decorrenza dal periodo d'imposta 2016, l'esenzione Irap per i seguenti soggetti che operano nel settore agricolo:

- 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);
- 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);
- cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'articolo 10 del DPR 600/1973.

N.B.: 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

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

ESCLUSIONI	D.Lgs. 446/1997
Enti privati non commerciali (ivi inclusi i trust) non esercenti attività commerciali, la cui base imponibile IRAP è determinata con il metodo retributivo	art. 10
Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 3, co. 1, lettera e-bis)	art. 10-bis
Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale	

REQUISITI

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).

N.B.: 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, stante la condizione posta dalla norma, non comporta la spettanza del credito in proporzione al periodo contrassegnato dall'assenza di dipendenti.

DATI

Data assunzione	01/03/2016
Data fine rapporto	30/06/2016
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 righe della Sez. I, Quadro IR.**

Esempio n. 1: la Sara SRL, con sede in Campania, presenta la seguente situazione Irap

RIGO	DESCRIZIONE	IMPORTI
IC1	Ricavi vendite e prestazioni	€ 60.000,00
IC2	Variazioni rimanenze	€ -
IC3	Variazioni lavori in corso	€ -
IC4	Incrementi immobilizzazioni	€ -
IC5	Altri ricavi e proventi	€ 5.000,00
IC6	Totale componenti positivi	€ 65.000,00
IC7	Costi per materie p. e merci	€ 1.000,00
IC8	Costi per servizi	€ 10.000,00
IC9	Costi godimento beni di terzi	€ -
IC10	Ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 2.000,00
IC11	Ammortamento immobilizzazioni immateriali	€ -
IC12	Variazioni rimanenze	€ -
IC13	Oneri diversi di gestione	€ 500,00
IC14	Totale componenti negativi	€ 13.500,00
IC64	Valore della produzione Lorda	€ 51.500,00
IC75	Ulteriore deduzione (D.Lgs. 446/1997, art. 11, co. 4-bis)	€ 8.000,00
IC76	Totale della produzione Netta	€ 43.500,00
IR1	IMPOSTA LORDA	€ 2.162,00
IS90	CREDITO D'IMPOSTA DEL 10%	€ 216,00

Sez. I	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE	05	43.500,00	,00	,00	43.500,00	M1	4,97 %	2.162,00
		Detrazioni regionali	Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
		,00	,00	2.162,00				

Sez. XVI	Eccedenza precedente dichiarazione	di cui compensata nel mod. F24	Credito presente dichiarazione	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato
Credito d'imposta (art. 1, co. 21, legge n. 190/2014)	1	2	3	4	5
IS90	,00	,00	216,00	216,00	,00

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.

Per effetto delle modifiche previste dal D.L. 50/2017 (entrato in vigore il 24/04/2017), 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:

- **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	

- **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



Nota: la **RM 68/2017** contiene l'elenco dei codici tributo per i quali è obbligatorio l'utilizzo dei servizi telematici per l'utilizzo in compensazione. Però, viene precisato che l'obbligo anzidetto non sussiste qualora, nella medesima delega di pagamento, si utilizzino alcuni codici tributo (tra cui il 3883) per il pagamento in compensazione di tributi appositamente identificati (in questo caso, infatti, la compensazione si considera di tipo "verticale" o "interno"). Inoltre, qualora al netto delle compensazioni interne residui un saldo positivo, si applicano le regole generali ai fini dell'utilizzo o meno dei servizi telematici.

ASPETTI CONTABILI

Il credito d'imposta va iscritto in bilancio, secondo il principio di competenza, tra i crediti nella voce C.II.4-bis. Infatti, l'OIC 12 specifica che nella voce 20 "**Imposte sul reddito dell'esercizio**" occorre indicare l'intero 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 ai **contributo in conto esercizio**, anche se tale collocazione non risulta rispondente al principio OIC12 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)

DARE	SP C.II.4-bis	Credito d'imposta Irap 10%
AVERE	C.E. A5	Sopravvenienza attiva

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

DARE	SP C.II.4-bis	Credito d'imposta Irap 10%
AVERE	C.E. voce 20	Irap di competenza

ASPETTI FISCALI

La **C.M. 6/2015** ha chiarito che il credito in questione, in assenza di una disposizione normativa contraria:

- costituisce una **sopravvenienza attiva** che, ai sensi dell'art. 88 del TUIR, concorre alla determinazione del reddito d'impresa;
- **non** costituisce un **componente reddituale** nella determinazione del reddito di **lavoro autonomo**.

N.B.: la diversa modalità di contabilizzazione incide sul calcolo dell'Ires.



Esempio n. 2: calcolo dell'Ires considerando entrambe le modalità di contabilizzazione.

		IMPUTAZIONE A C.E.	
		NO	SI
C.E.	DESCRIZIONE	IMPORTI	IMPORTI
A1	Ricavi vendite e prestazioni	€ 100.000,00	€ 100.000,00
A5	Altri ricavi e proventi	€ -	€ 178,00
A	VALORE DELLA PRODUZIONE	€ 100.000,00	€ 100.178,00
B6	Costi per materie p. e merci	€ 1.000,00	€ 1.000,00
B7	Costi per servizi	€ 25.000,00	€ 25.000,00
B10	Ammortamenti	€ 20.000,00	€ 20.000,00
B14	Oneri diversi di gestione	€ 500,00	€ 500,00
B	COSTI DELLA PRODUZIONE	€ 46.500,00	€ 46.500,00
C	A - B	€ 53.500,00	€ 53.678,00
20	IRAP DI COMPETENZA	€ 1.597,00	€ 1.775,00
	IRES DI COMPETENZA	€ 14.712,50	€ 14.761,45
IMPOSTE		€ 16.309,50	€ 16.536,45
UTILE NETTO		€ 37.190,50	€ 37.141,55

RIGO	DESCRIZIONE	IMPORTI
IC1	Ricavi vendite e prestazioni	€ 100.000,00
IC2	Variazioni rimanenze	€ -
IC3	Variazioni lavori in corso	€ -
IC4	Incrementi immobilizzazioni	€ -
IC5	Altri ricavi e proventi	€ -
IC6	Totale componenti positivi	€ 100.000,00
IC7	Costi per materie p. e merci	€ 1.000,00
IC8	Costi per servizi	€ 25.000,00
IC9	Costi godimento beni di terzi	€ -
IC10	Ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 20.000,00
IC11	Ammortamento immobilizzazioni immateriali	€ -
IC12	Variazioni rimanenze	€ -
IC13	Oneri diversi di gestione	€ 500,00
IC14	Totale componenti negativi	€ 46.500,00
IC64	Valore della produzione Lorda	€ 53.500,00
IC75	Ulteriore deduzione	€ 8.000,00
IC76	Totale della produzione Netta	€ 45.500,00
IR1	IMPOSTA LORDA	€ 1.775,00
IS90	CREDITO D'IMPOSTA	€ 178,00
IRAP AL NETTO DEL CREDITO D'IMPOSTA		€ 1.597,00

RIGO	DESCRIZIONE	IMPORTI	IMPORTI
RF5	UTILE DI BILANCIO	€ 37.190,50	€ 37.141,55
RF16	IMPOSTE SUL REDDITO	€ 16.309,50	€ 16.536,45
RF32	TOTALE VARIAZIONI IN AUMENTO	€ 16.309,50	€ 16.536,45
RF63	REDDITO D'IMPRESA	€ 53.500,00	€ 53.678,00
IRES DI COMPETENZA		€ 14.712,50	€ 14.761,45



N.B.: la mancata imputazione in bilancio del credito d'imposta Irap comporta un minor debito Ires in quanto non considera la tassazione del credito come sopravvenienza attiva (C.M. 6/2015).

Qualora si scelga la diretta riduzione del credito d'imposta dall'Irap di competenza, rispettando al tempo stesso le statuizioni dell'Agenzia, si potrebbe operare nel seguente modo:

RIGO	DESCRIZIONE	IMPORTI
RF5	UTILE DI BILANCIO	€ 37.190,50
RF16	IMPOSTE SUL REDDITO	€ 16.309,50
RF16	CREDITO D'IMPOSTA IRAP	€ 178,00
RF32	TOTALE VARIAZIONI IN AUMENTO	€ 16.487,50
RF63	REDDITO D'IMPRESA	€ 53.678,00
IRES DI COMPETENZA		€ 14.761,45