

## CASI CONTROVERSI

---

### ***Il credito di imposta IRAP va rappresentato nel bilancio 2015?***

di Comitato di redazione

L'articolo 1, comma 21, della legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto un **credito di imposta a favore dei soggetti che non si avvalgono di personale**, a parziale compensazione del fatto che – per tali contribuenti – non si sia dato seguito alla programmata riduzione delle aliquote IRAP, misura sostituita dalla possibilità di dedurre l'eccedenza del costo del lavoro dei dipendenti assunti a tempo **indeterminato**, eccedente rispetto a quanto abbattuto per effetto delle c.d. deduzioni da “**cuneo fiscale**”.

Il credito di imposta – stabilito in misura pari al **10% dell'IRAP londa** – è subordinato alla circostanza che i contribuenti non dispongano di lavoratori dipendenti, **a prescindere dalla tipologia contrattuale** adottata [tempo determinato/indeterminato] per nessun giorno del periodo di imposta interessato.

Tale credito di imposta potrà essere utilizzato “*esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione*”.

Preso sinteticamente atto di quanto sopra, si pongono alcune questioni che sono a “confine” tra le problematiche di bilancio e quelle fiscali.

In particolar modo:

- tale credito, deve essere indicato nel **bilancio chiuso al 31-12-2015**?
- in caso positivo, quale è la corretta **rappresentazione contabile**?
- in ulteriore subordine, tale credito ha ricadute ulteriori di natura fiscale?

In merito alla prima domanda, ci pare di poter dare **risposta affermativa**.

Le imposte, come ogni altro elemento del bilancio, vanno rilevate con il criterio della competenza e, per conseguenza, ci pare di poter concludere che:

- certamente l'elemento attiene il **carico fiscale del 2015**;
- la stessa posta rappresenta – nella sostanza – una riduzione dell'effettivo carico IRAP del periodo 2015.

Il fatto che poi la compensazione di tale credito possa avvenire solo a decorrere dal 2016 (anno di presentazione della dichiarazione) rappresenta solo il **momento finanziario** di

spendita di tale credito e non dovrebbe incidere sulla competenza della posta.

Dalla soluzione al primo quesito, sembra discendere anche quella dell'interrogativo successivo.

Nel bilancio 2015 si dovrà dare rappresentazione contabile, secondo le indicazioni tratte dai documenti contabili OIC, in **diretta riduzione del carico fiscale** dell'esercizio cui si riferisce il credito.

Nel recente passato abbiamo avuto l'esperienza del credito di imposta per investimenti (c.d. Tremonti – *quater*) ma, differentemente rispetto a tale “esperienza”, qui non si sta parlando di un contributo (anche sotto forma di credito di imposta) per l'effettuazione di un investimento, bensì unicamente di una riduzione “**secca**” del carico fiscale di periodo.

In sostanza, la vicenda della rappresentazione contabile del componente in parola non dovrebbe transitare nel bilancio sotto forma di una sopravvenienza attiva, bensì come diretta diminuzione del carico fiscale del periodo.

Tale ultima affermazione non è di poco conto se correlata con il contenuto della **circolare 6/E/2015** dell'Agenzia delle entrate.

Ad espresso quesito in merito alla rilevanza della **sopravvenienza attiva** (presupponendo che quella sia la corretta modalità di rilevazione, cosa di cui si dubita, per quanto sopra affermato), l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di precisare che: *“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”*.

E proprio a seguito di tale risposta nasce la necessità di argomentare in base all'ultimo dei tre quesiti da cui siamo partiti nel ragionamento: posto che ci non pare corretto l'utilizzo della sopravvenienza attiva, bensì la diretta diminuzione delle imposte di periodo (per natura indeducibili) ci sono **impatti diretti** sulla fiscalità dell'anno 2015?

Va ulteriormente ripetuto che l'Agenzia delle entrate ha semplicemente affermato che, ove il contribuente rilevi la posta come sopravvenienza attiva, tale sopravvenienza viene tassata mancando a sistema una norma che ne preveda la **non imponibilità**.

Noi, però, riteniamo che ove la **contabilizzazione transiti a diretta riduzione del carico fiscale di periodo, non via sia un obbligo specifico di assoggettamento a tassazione, mediante l'esposizione di una variazione in aumento** all'interno del quadro RF del modello Unico.

Ne discende (ma non ci scandalizziamo, di questo) che a seconda della modalità di contabilizzazione prescelta si producono **due conseguenze fiscali differenziate**.

Infine, rammentiamo che per coloro che intendessero **rinviare** la registrazione del credito al momento di invio della dichiarazione (scelta che riteniamo non condivisibile in quanto non rispettosa della competenza) si dovrà per forza transitare a conto economico con una sopravvenienza, proprio perché il componente verrebbe rilevato **fuori periodo**. In tal caso, allora, si produrrebbero inesorabilmente le conseguenze esposte nella già richiamata circolare 6/E/2015.