

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Credito Irap alle società senza dipendenti con problemi di ciclicità***

di Enrico Ferra

La determinazione del **credito d'imposta Irap del 10%**, introdotto dalla legge di Stabilità per il 2015 a favore dei **soggetti che non si avvalgono di personale dipendente**, sembra produrre più difficoltà interpretative che reali benefici.

Come è stato rilevato da più parti, l'agevolazione è frutto della volontà di garantire una **parità di trattamento** tra tali soggetti (in prevalenza società immobiliari) e coloro che possono sfruttare la deduzione integrale del costo dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato. È apparsa, inoltre, un timido tentativo di far meglio recepire l'abrogazione dei [commi da 1 a 4 dell'articolo 2 del D.L. 66/2014](#), con la quale è stata sconfessata la **riduzione dell'aliquota base dal 3,9% al 3,5%** prima della sua entrata in vigore.

Le disposizioni attuali prevedono quindi, da un lato, una **deduzione analitica ai fini delle imposte sul reddito** dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni da "cuneo fiscale"; dall'altro, ai contribuenti che non dispongono di dipendenti viene concesso un **credito d'imposta pari al 10%** dell'Irap lorda da utilizzare esclusivamente in **compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 del D.Lgs. 241/1997](#) a decorrere dall'anno di presentazione della dichiarazione.

Due disposizioni, queste, apparentemente "combinata" ma del tutto diverse anche dal punto di vista applicativo.

Nel caso della **deduzione dell'Irap** relativa alla **quota imponibile delle spese per il personale**, occorre prestare attenzione ai diversi passaggi che la rendono poco immediata, quali l'importo del costo del **lavoro dipendente e assimilato**, compresi i compensi per gli amministratori e le indennità di trasferta, la corretta quantificazione dell'incidenza delle spese sulla base imponibile Irap, il coordinamento con la **deduzione del 10%** in presenza di interessi passivi, nonché la ricostruzione dell'Irap effettivamente versata, anche a titolo di ravvedimento operoso o per iscrizione a ruolo. Al termine di questo complesso calcolo, occorrerà poi apportare due distinte **variazioni in diminuzione** nel modello Redditi:

- una relativa al **10% degli interessi passivi**;
- una relativa all'incidenza delle **spese per il personale**.

Diversamente, la determinazione del **credito d'imposta del 10% dell'Irap lorda** per i soggetti senza dipendenti, a fronte di un'apparente semplicità di calcolo, ha fin da subito creato difficoltà interpretative che interessano sia la **corretta contabilizzazione** di tale componente

sia il connesso **regime tributario**.

Sotto il **primo profilo**, ci si è chiesti quale fosse, dal punto di vista civilistico-contabile, la più corretta rappresentazione in bilancio di tale agevolazione e, al riguardo, sono due le interpretazioni offerte:

- una prima, che tende ad **equiparare tale agevolazione alla deduzione** riconosciuta alle imprese che hanno diritto alla deduzione del costo del lavoro;
- una seconda, che **assimila tale credito ai contributi**, da classificare quindi come **sopravvenienza attiva** nella **voce A.5 “altri ricavi”** del conto economico.

La prima impostazione muove dall'assunto che tale credito d'imposta non sia paragonabile a un contributo ottenuto a seguito dell'effettuazione di determinati investimenti (come nel caso, ad esempio, del credito d'imposta in ricerca e sviluppo di cui al D.L. 145/2013). In questo senso, l'agevolazione andrebbe rappresentata con una **riduzione diretta delle imposte** di periodo mediante l'imputazione della relativa contropartita alla **voce 22 del conto economico** tra i “*tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio*”, come da paragrafo 100 del nuovo OIC 12.

I sostenitori della seconda tesi partono, invece, dall'idea che il credito d'imposta sia cosa concettualmente diversa rispetto alla deduzione di cui sopra e che sia, di conseguenza, più corretta l'imputazione della relativa contropartita tra le **sopravvenienze attive**, da rilevare in bilancio tra gli “*altri ricavi*” in base ai principi della rilevanza e della competenza economica.

A favore di questa seconda impostazione si pone l'Amministrazione finanziaria, che invero nella [circolare AdE 6/E/2015](#) ha semplicemente risposto positivamente a un quesito senza entrare nel merito della corretta **contabilizzazione** del relativo provento. Nel citato documento di prassi, l'Agenzia parte dal presupposto che, non essendoci una specifica previsione normativa che disponga 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*”.

L'adozione di una delle due soluzioni sul piano civilistico-contabile implica evidentemente opportune riflessioni anche in relazione al **regime tributario** applicabile, che assume diverse connotazioni nei due casi. Infatti, mentre nel caso della contabilizzazione a **diretta riduzione del carico fiscale** non sembrano emergere problemi di tassazione, nel secondo caso l'iscrizione della sopravvenienza attiva al conto economico comporterebbe l'emersione di un **componente positivo tassabile** non solo ai fini della determinazione del reddito d'impresa, di cui all'[articolo 88 del Tuir](#), ma anche ai fini dell'Irap, per via della **derivazione piena dalle risultanze del bilancio civilistico**.

Peraltro, va evidenziato come in quest'ultimo caso, non essendo più in alcun modo “sfruttabile” l'area straordinaria, l'iscrizione di una sopravvenienza attiva nella **voce A.5 “altri ricavi”** del conto economico comporterebbe evidenti problemi di **ciclicità** non facilmente risolvibili se non

passando dall'irrilevanza – mediante una variazione in diminuzione – di tale componente ai fini del tributo regionale.

Convegno di aggiornamento

## **UNICO 2017: UNICO PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI CAPITALI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)