

# Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bolzano

## La gestione dell'IRAP negli Enti Locali

Alessandro Nonini

10 maggio 2019

## La base imponibile Irap degli Enti Locali

- La base imponibile Irap degli Enti Locali (e degli Enti pubblici in generale) è determinata in base all'art. 10-bis, comma 1, del Dlgs. n. 446/97, in modo analogo a quello previsto per gli enti privati non commerciali di cui all'art. 10, commi 1 e 2, del medesimo Decreto, secondo il sistema “**retributivo**”, con l'unica differenza che, per i soggetti di cui alla lett. e-bis), dell'art. 3 (tra cui gli Enti Locali), le retribuzioni rientrano nella base imponibile nel momento dell'erogazione (**principio di cassa**).

## La base imponibile Irap degli Enti Locali

- Sulla base quanto disposto dal comma dell'art. 10-bis, è consentito alle Amministrazioni pubbliche che esercitano attività commerciali la possibilità di **optare per un regime misto**, che consente di abbinare al metodo retributivo previsto per le attività istituzionali quello cosiddetto "**contabile**", disciplinato appunto all'art. 5 dello stesso Dlgs. n. 446/97, per **le sole attività commerciali**, metodo quest'ultimo che permette di determinare la base imponibile e di calcolare l'Irap in modo analogo a quanto previsto per le imprese private.

# Base imponibile

Due modalità di calcolo della base imponibile:

- **METODO RETRIBUTIVO**
- **METODO «CONTABILE» (COMMERCIALE)**



# Metodo Retributivo

## Metodo retributivo

- Base imponibile (retribuzioni materialmente erogate in un determinato mese):
  - ✓ **Retribuzioni** erogate per prestazioni di **lavoro dipendente**
  - ✓ **Redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente dell'art. 50 del Tuir (Dpr. n. 917/86), escluse le borse di studio esenti da Irpef
    - Compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative (al netto di tutti i vincoli) (comma 1 lett. c bis) (es. revisori senza P.IVA)
    - Gettoni di presenza (comma 1 lett. g)
    - Indennità di pubblica funzione (comma 1 lett. f)
  - ✓ **Compensi** erogati per le attività **di lavoro autonomo** non esercitato abitualmente disciplinati all'art. 67, lett. l), del Tuir.

# Metodo retributivo

- Dalla Somma degli elementi indicati si deve poi scomputare, secondo quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.lgs. n. 446/97:
  - le spese relative agli apprendisti;
  - le spese del personale assunto con contratto di formazione lavoro;
  - i contributi per le assicurazioni obbligatori e contro gli infortuni sul lavoro;
  - le spese sostenute per i disabili.
- L'ultima deduzione è stata introdotta dall'art. 16, comma 1, lett. b) e c), della Legge n. 388/00 (Finanziaria 2001) ed è in vigore dal 1° gennaio 2001.
- La deduzione dei contributi Inail è invece conseguenza dell'interpretazione fornita dalla recenti Sentenze Corte di Cassazione nn. 15036 e 15037 del 16 giugno 2017.

## Metodo retributivo – esclusioni

- ▶ Somme attribuite a titolo di borse di studio o assegno, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
- ▶ Borse di studio e altri interventi di sostegno, erogate da regioni e province autonome e università;
- ▶ Non soggette ad Irpef.

## Metodo retributivo

- Nella determinazione della base imponibile si applica il CRITERIO DI CASSA
- Il criterio di cassa non si applica agli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

## Aliquota

Indipendentemente dalla tipologia dei redditi corrisposti e dalla loro consistenza: **ALIQUOTA UNICA 8,5%**

# Metodo retributivo

DISTACCO DI **PERSONALE** con rimborso da parte del soggetto distaccatario:

- ▶ IRAP DOVUTA DAL DISTACCATARIO con riferimento al momento di **corresponsione** del rimborso.
- ▶ L'onere delle remunerazioni corrisposte dall'ente distaccante va escluso dalla base imponibile.
- ▶ Se non è previsto alcun rimborso le retribuzioni restano comprese nella base imponibile del soggetto che ha effettuato il distacco.
  
- ▶ **Interinali:** rientra nella base imponibile solo il riaddebito di personale fatta dalla società interinale al netto degli oneri riflessi



# Metodo contabile

## Metodo contabile

- L'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 10-bis, comma 2, ha come conseguenza diretta per l'Ente Locale il dover determinare l'Irap secondo due diverse basi imponibili - una, valida per le attività istituzionali di natura non commerciale, sulla quale si applica il metodo retributivo sull'ammontare delle retribuzioni erogate ogni mese, ed un'altra, per le attività considerate commerciali ai fini Iva, attraverso il metodo contabile dell'art. 5, del Decreto Irap.



# Metodo contabile

- **Possibilità di optare per le attività commerciali.**
- L'opzione si esercita con il comportamento concludente (in sede di versamento del primo acconto mensile 16 febbraio)
- Obbligo di comunicazione dell'opzione in sede di dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si è operata la scelta (rigo VO50 nella dichiarazione IVA)
- L'opzione vincola per almeno un triennio



## Determinazione del valore della produzione netta

**Prima Verifica:** verificare i servizi Iva rilevanti per gli Enti Locali

**Seconda Verifica:** verificare i servizi Iva nei quali l'Ente Locale impiega personale

**Comportamento Concludente – Vantaggio Teorico**

# Determinazione del valore della produzione netta

Valore della produzione  
art. 2425, lett. A, Codice civile:

- A 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A 2) Variazioni delle Rimanenze di Prodotti in corso di lavorazione, Semilavorati, Finiti;
- A 3) Variazione dei Lavori in corso di ordinazione;
- A 4) Incrementi di Immobilizzazioni per lavori interni;
- A 5) Altri Ricavi e Proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

MENO

Costi della produzione  
art. 2425, lett. B, Codice civile:

- B 6) Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Merci;
- B 7) Per Servizi;
- B 8) Per Godimento di Beni di Terzi;
- B 10a) Ammortamento Immobilizzazioni Immateriali;
- B 10b) Ammortamento Immobilizzazioni Materiali;
- B 11) Variazioni delle Rimanenze (Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Merci);
- B 14) Oneri Diversi di Gestione.

# Metodo del valore della produzione netta

## ► CONTO ECONOMICO AGGREGATO

## ► COSTI PROMISCUI

- Si possono dedurre i costi non specificatamente riferibili alle attività commerciali sulla base del rapporto:

% deducibilità:  $\frac{\text{ricavi e proventi da attività commerciali}}{\text{entrate correnti}}$

- 
- Ricordiamo che dal 2015 (commi da 20 a 24 della Legge n. 190/14, illustrati dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E del 9 giugno 2015) è stata introdotta per tutti i soggetti passivi la possibilità di **dedurre integralmente il costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato** che eccede l'importo delle deduzioni (analitiche e forfettarie) spettanti in base a specifiche disposizioni del Dlgs. n. 446/97 (inclusi dunque anche gli Enti Locali con riferimento al personale dipendente a tempo indeterminato impiegato, al 100% o promiscuamente, nei servizi Iva oggetto di opzione, riguardo al quale con riferimento all'anno 2015 possono portare in deduzione dal conto economico Irap le relative spese).

## Aliquote e Dichiarazione

- ▶ Per le attività commerciali si applica la stessa aliquota prevista per le imprese private:
- ▶ DAL 01.01.2008
  - ▶ ALIQUOTA 3,9%

Dal 2009 la dichiarazione è presentata  
**SEPARATAMENTE**  
direttamente alla  
Regione di competenza.

# Ulteriore possibilità di risparmio

- Si precisa che ai sensi dell'art.10-bis, comma 2, primo periodo, del D.Lgs. n. 446, la base imponibile relativa alle attività commerciali è determinata ai sensi delle disposizioni dell'art. 5, computando i costi deducibili ivi indicati, non specificamente riferibili alle attività commerciali, per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi delle attività commerciali e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.



## Lavoratori promiscui

- ▶ Pertanto, per i costi relativi a dipendenti, collaboratori coordinati continuativi ecc., le cui prestazioni siano **riferibili sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale**, occorrerà procedere all'effettuazione di detto rapporto.

# Lavoratori promiscui

- ▶ Pertanto, per i costi relativi a dipendenti, collaboratori coordinati continuativi ecc., le cui prestazioni siano **riferibili sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale, occorrerà procedere all'effettuazione di detto rapporto.**
- ▶ Coefficienti di promiscuità anche diversi legati al tempo di utilizzazione del personale.
- ▶ Certificazione annuale da parte dei responsabili di settore.



# Lavoratori promiscui

I lavoratori promiscui possono essere:

- di STAFF, ad esempio relativi al settore finanziario, personale, segreteria, ecc.
- di Settore, ad esempio personale specifico dei settori che lavora sia per attività «istituzionali» sia per attività «commerciali» (es. gestione entrate scolastiche)

# Valutazione opportunità di opzione

## ► Procedura:

Calcolo dell'IRAP "commerciale" (Ic):

- Calcolo % incidenza proventi comm.li/entrate correnti
- Redazione conto economico, comprendendo i costi promiscui, con determinazione del VPN
- Variazioni fiscali al VPN
- Determinazione base imponibile IRAP
- Calcolo imposta con aliquota 3,90% (Ic)

## Valutazione opportunità di opzione

### 2) Calcolo IRAP retributiva (Ir)

- Individuazione personale dipendente e assimilati impiegati esclusivamente nell'attività commerciale
- Individuazione personale dipendente e assimilati impiegati promiscuamente nell'attività commerciale ed applicazione della percentuale di incidenza
- Sommatoria dei suddetti importi
- Determinazione base imponibile retributiva teorica
- Calcolo dell'imposta

# Valutazione opportunità di opzione

► 3) esercizio dell'opzione

► Se  $I_r > I_c$

► Conveniente esercitare opzione

## Schema di sintesi

- ▶ Enti pubblici
- ▶ Attività istituzionale: 8,50%
- ▶ Attività commerciale:
  - Esclusiva: metodo analitico: 3,9%
  - Non esclusiva: metodo retributivo: 8,50%
- ▶ Oppure per opzione: METODO MISTO, retributivo ed analitico insieme



# Dichiarazione Irap 2019

# Il modello e le istruzioni ministeriali

- ▶ Quadri della Dichiarazione *"Irap/2019"* che gli Enti Locali sono chiamati compilare sono:
  - ▶ • il **Frontespizio**;
  - ▶ • il **Quadro "IK"** - **"Amministrazioni ed Enti pubblici"**;
  - ▶ • il **Quadro "IR"** - *"Ripartizione della base imponibile e dell'Imposta IR dell'Imposta e dati concernenti il versamento"*, con riferimento al Quadro "IK";
  - ▶ • (se taluni programmi software lo richiedono), la Sezione IX del Quadro "IS" *"Prospetti vari"*, indicando le Sezioni 1 e 2 (riferite, rispettivamente, alle Sezioni I e II del Quadro "IK") e per entrambe il codice-attività 84.11.10, che costituisce il codice-attività di riferimento dell'Ente Locale;
- ▶ La Dichiarazione *"Irap/2019"* deve essere presentata entro i termini previsti dal Dpr. n. 322/98, per cui, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. e-bis), del Dlgs. n. 446/97 (tra cui le Amministrazioni pubbliche) entro il 30 settembre (ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta).



**Grazie per l'attenzione**