

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bolzano

La gestione dell'IRAP negli Enti Locali La Dichiarazione Irap 2020

Alessandro Nonini

11-19 novembre 2020

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, 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 2 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

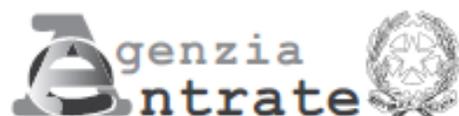
- Base imponibile (retribuzioni materialmente erogate in un determinato mese – art. 10 bis comma1):

IK1 - Retribuzioni erogate per prestazioni di **lavoro dipendente** (compresi i dipendenti part-time, gli straordinari e i premi erogati nel periodo – rientrano anche i lavoratori interinali)

IK2 - Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dell'art. 50 del Tuir (Dpr. n. 917/86), escluse le borse di studio esenti da Irpef e compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative (al netto di tutti i vincoli)

IK3 - Compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente disciplinati all'art. 67, c. 1 lett. I), del Tuir. (non rientrano i professionisti con partita Iva)

IRAP 2020



PERIODO D'IMPOSTA 2019

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IK AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Mod. N.

--	--

Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap

Codice fiscale del funzionario delegato (vedi istruzioni)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Sez. I Attività istituzionali

				Valori IRAP	
IK1	Retribuzioni personale dipendente				,00
IK2	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir				,00
IK3	Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. I), del Tuir				,00
IK4	Deduzioni	Redditi dei ricercatori	Spese apprendisti e disabili	Contratti formazione lavoro	4
		1	2	3	
		,00	,00	,00	,00
IK5	Valore della produzione (IK1 + IK2 + IK3 — IK4 col. 4)				,00

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.

Metodo retributivo

- ▶ Nella determinazione della base imponibile si applica il CRITERIO DI CASSA
- ▶ Il versamento avviene entro il 16 del mese successivo alla data di erogazione della retribuzione
- ▶ Il criterio di cassa non si applica agli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

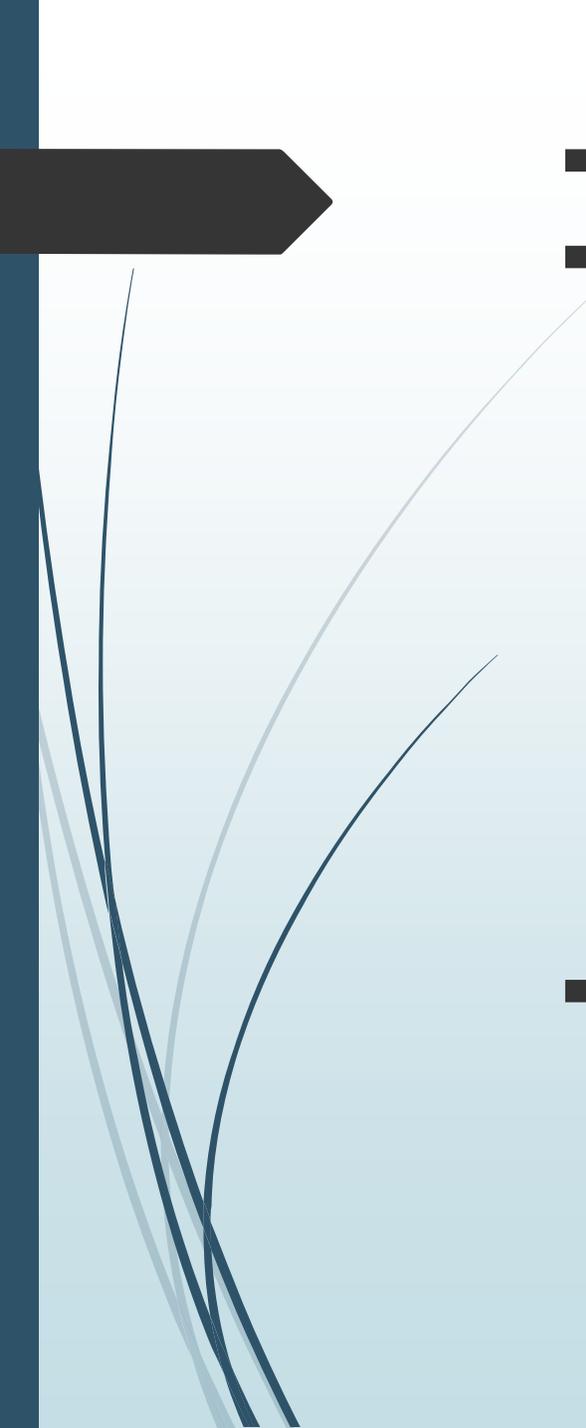
Aliquota

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



Metodo retributivo – 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.

- 
- Focus su alcune tipologie di prestazioni da inserire nel rigo 3
 - Prestazioni di lavoro autonomo occasionale e le generiche prestazioni di fare, non fare e permettere. Prima di applicare l'IRAP occorre verificare se la prestazione è stata inquadrata in modo corretto.
 - Autonomia rispetto al committente
 - Lavoro autonomo professionale escluso e soggetto ad IVA
 - Verificare l'occasionalità della prestazione e la sua marginalità.
 - Attenzione ai Rimborsi Spese – sono esclusi solo i rimborsi spese legati esclusivamente alle spese documentate. I rimborsi spese a forfait sono considerati come compenso e non sono esclusi.

Metodo retributivo casistiche particolari

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.
- La regola generale nel caso di distacco e comando di personale è quella per cui il soggetto passivo Irap è il soggetto utilizzatore.
- Occorre porre attenzione in particolare quando si tratta di distacco o comando presso Enti di regioni diverse, in quanto cambia il soggetto beneficiario dell'Imposta.
- Distacco Comando presso Ente che impiega il personale in attività «commerciali»

Metodo retributivo

casistiche particolari e agevolazioni

- **Lavoratori Interinali:** rientra nella base imponibile IRAP solo il riaddebito di personale fatta dalla società interinale al netto degli oneri riflessi. L'irap deve essere versata entro il 16 del mese successivo a quello in cui sono pagate le fatture della Società interinale a prescindere dal periodo di svolgimento delle attività dei lavoratori interinali.
- L'Irap non si applica all'aggio delle società interinali che è invece soggetto ad Iva.

Deduzione contributi inail

La predisposizione delle dichiarazioni Irap riporta all'attenzione il tema della **deducibilità dei premi per l'assicurazione Inail** dalla base imponibile Irap retributiva delle attività istituzionali degli Enti non Commerciali (tra cui gli Enti Locali) che manca ancora di specifica disciplina nelle istruzioni e modulistica anche se è **chiaro l'orientamento giurisprudenziale**.

La Cassazione con quattro sentenze del 2017 (15036, 15037, 16157 e 29867) ha affermato che in tema di Irap la deducibilità dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, all'art. 11, comma 1, lettera a) del Dlgs 446/1997, è **prevista a favore di tutte le categorie di soggetti passivi** a prescindere dal metodo di determinazione della base imponibile (produttivo o retributivo), ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione.

Si suggerisce di applicare la deduzione in sede di dichiarazione, sulla base dell'Inail versata nell'anno, secondo il principio di cassa che guida la base imponibile retributiva.



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

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.**

Da valutare

- Coefficienti di promiscuità diversi legati al tempo di utilizzazione del personale o ad altri criteri oggettivi
- 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)

Determinazione del valore della produzione netta

Sez. II Attività commerciali	IK6	Ricavi delle vendite e delle prestazioni			,00
	IK7	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti			,00
	IK8	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione			,00
	IK9	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			,00
	IK10	Altri ricavi e proventi			,00
	IK11	Totale componenti positivi			,00
	IK12	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			,00
	IK13	Costi per servizi			,00
	IK14	Costi per il godimento di beni di terzi			,00
	IK15	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali			,00
	IK16	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali			,00
	IK17	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			,00
	IK18	Oneri diversi di gestione			,00
	IK19	Totale componenti negativi			,00
	IK20	Deduzioni	Redditi dei ricercatori	Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro	Spese apprendisti e disabili
			1	2	3
			,00	,00	,00
		Deduzioni	Contratti formazione lavoro	Costo residuo per il personale dipendente	6
			4	5	
,00			,00	,00	
IK21	Valore della produzione (IK11 — IK19 — IK20, col. 6)			,00	

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.



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



Le attività strategiche per ottimizzare il carico fiscale Irap

- 1) Adozione del Metodo contabile** – Riduzione totale dell'imposta versata nel caso di valore della produzione negativo
- 2) Verifica puntuale della Deducibilità IRAP Disabili** – Abbattimento della base imponibile retributiva
- 3) Premio Inail** – Generazione di un credito di imposta in sede di dichiarazione grazie all'abbattimento della base imponibile retributiva della quota di inail versata
- 4) Distacco/Comando di personale** – verifica puntuale per evitare pagamento di imposta non dovuta



Dichiarazione Irap 2020

Frontespizio

- Quadri della Dichiarazione *“Irap/2020* 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”;
- la Sezione VIII del Quadro “IS” *“Prospetti vari”*, indicando le Sezioni 1 e 2 (riferite, rispettivamente, alle Sezioni I e II del Quadro “IK”) e per la prima il codice-attività 84.11.10, che costituisce il codice-attività di riferimento dell’Ente Locale;
- Il **modello Irap 2020**, si ricorda, dovrà essere inviato in modalità telematica all’Agenzia delle Entrate da tutti i soggetti passivi dell’imposta regionale sull’attività produttive, disciplinata dal Decreto Legislativo n. 446/1997. La scadenza di trasmissione del modello è fissata al 30 novembre 2020.



Nella prassi ci sono due posizioni diverse su chi debba sottoscrivere la dichiarazione Irap:

- la prima, in base alla quale le Dichiarazioni fiscali del Comune dovrebbero essere sottoscritte dal Sindaco, in quanto qualificato come “*rappresentante legale*” dell’Ente dallo Statuto, come indicato dalle Istruzioni ministeriali;
- la seconda in base alla quale, dovrebbero essere sottoscritte dal dirigente del settore finanziario, infatti, è necessario comunque ricordare che la firma di una Dichiarazione fiscale annuale rappresenta un atto di gestione ordinaria e, quindi, presuntivamente da sottoscrivere a cura del Dirigente competente ex art. 107, comma 5, del Tuel.

A prescindere dalle 2 posizioni sopra espresse è necessario che il soggetto che sottoscrive le Dichiarazioni fiscali (Sindaco o Dirigente Responsabile del Servizio), sia lo stesso che ha depositato la propria firma presso l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, evitando così il rischio di vedersi recapitare da quest’ultima un avviso per “*omessa o infedele dichiarazione*”, in quanto sottoscritta da un “*non competente*”.

Il modello e le istruzioni ministeriali

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	IQ	IP	IC	IE	IK	IR	IS	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Situazioni particolari	Codice	Esonero dall'apposizione del visto di conformità		FIRMA DEL DICHIARANTE				
	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA DELLA DICHIARAZIONE			FIRMA PER ATTESTAZIONE			
VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.				Codice fiscale del C.A.F.				
	Codice fiscale del professionista				Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997		FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA		
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato								
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione								
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione				Ricezione altre comunicazioni telematiche				
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno	FIRMA DELL'INCARICATO				

- 
- Firma dei Revisori o del Revisore sulla dichiarazione è obbligatorio per la prima colonna.
 - La Firma della colonna attestazione, deve essere fatta solo nel caso in cui si attesta la possibilità di compensare in modo orizzontale il credito irap commerciale superiore a € 5.000,00
 - Il credito retributivo può essere compensato solo «verticalmente» pertanto non è necessaria l'attestazione dello stesso
 - Il Revisore se non sottoscrive la dichiarazione per attestazione deve motivare perché non lo fa.

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IK
AMMINISTRAZIONI
ED ENTI PUBBLICI

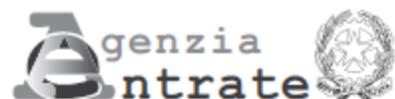
Mod. N.

--	--

Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap		Codice fiscale del funzionario delegato (vedi istruzioni)					
Sez. I		Valori IRAP					
Attività istituzionali	IK1 Retribuzioni personale dipendente						,00
	IK2 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir						,00
	IK3 Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. I), del Tuir						,00
	IK4 Deduzioni	Redditi dei ricercatori	Spese apprendisti e disabili	Contratti formazione lavoro			4
		1	2	3			,00
	IK5 Valore della produzione (IK1 + IK2 + IK3 — IK4 col. 4)						,00
Sez. II	IK6 Ricavi delle vendite e delle prestazioni						,00
Attività commerciali	IK7 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti						,00
	IK8 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione						,00
	IK9 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni						,00
	IK10 Altri ricavi e proventi						,00
	IK11 Totale componenti positivi						,00
	IK12 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci						,00
	IK13 Costi per servizi						,00
	IK14 Costi per il godimento di beni di terzi						,00
	IK15 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali						,00
	IK16 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali						,00
	IK17 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci						,00
	IK18 Oneri diversi di gestione						,00
	IK19 Totale componenti negativi						,00
	IK20 Deduzioni	Redditi dei ricercatori	Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro	Spese apprendisti e disabili			
		1	2	3			,00
				Contratti formazione lavoro	Costo residuo per il personale dipendente		
				4	5		
	IK21 Valore della produzione (IK11 — IK19 — IK20, col. 6)						,00

- 
- Solitamente 1 Modulo riepilogativo e 2 moduli siglati dai responsabili di settore:
 - ❑ il responsabile del settore personale che compila la parte relativa ai dipendenti ed agli assimilati,
 - ❑ il responsabile del settore finanziario che compila la parte dei redditi di lavoro autonomo ed eventualmente la sezione II se compilata.

IAP RIP 2020



PERIODO D'IMPOSTA 2019

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IR
Ripartizione della base imponibile e dell'imposta e dati concernenti il versamento

Mod. N.

--	--	--

Sez. I		Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
IR1	Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	1	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00	6	7 % 8	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9 ,00	10 ,00	11 ,00					
IR2		1	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00	6	7 % 8	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9 ,00	10 ,00	11 ,00					

Codice fiscale

Mod. N.

Sez. III
Ripartizione regionale
della base imponibile
determinata su base
retributiva
(attività istituzionale)
nella sezione I del
quadro IK

Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
1	2 ,00	3	4 ,00	5 ,00	6 ,00
IR32	(di cui compensata)	Totale acconti dovuti	Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito
7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00	
Versato in F24	Versato in Tesoreria	Importo a credito	Eccedenza di versamento a saldo		
12 ,00	13 ,00	14 ,00	15 ,00		
1	2 ,00	3	4 ,00	5 ,00	6 ,00
IR33	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00
12 ,00	13 ,00	14 ,00	15 ,00		

**Sez. VIII
Codici attività**

IS36

Sezione

Codice attività



Grazie per l'attenzione