



IRAP NEGLI ENTI LOCALI L'OPZIONE PER IL METODO COMMERCIALE

Le pubbliche amministrazioni sono autonomamente soggette ad IRAP (art. 3 e 10bis D.Lgs. 460/1997), che è però calcolata con metodi differenti a seconda che l'ente eserciti o meno anche attività "commerciale". Per queste, gli enti possono infatti optare per un sistema "misto" che consente di ottenere, a talune condizioni, dei risparmi di imposta.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

D.Lgs. N. 446/1997 – "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali;

D.M. 24-03-1998 - Disciplina delle modalità e dei termini di versamento dell'acconto mensile dell'IRAP dovuta dalle amministrazioni statali e dagli enti pubblici, da adottare ai sensi dell'art. 30, comma 5, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

PROVVEDIMENTO DEL 28 FEBBRAIO 2023 - Approvazione del modello di dichiarazione "Irap 2023", con le relative istruzioni, che deve essere presentata nell'anno 2023 ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap). Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "Irap 2023" (Pubblicato il 28/02/2023).

COSA È L'IRAP

- L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è dovuta per l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.
- Costituisce in ogni caso presupposto di imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato.
- L'IRAP si applica sul "valore della produzione netta" derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione o provincia autonoma, calcolato in maniera differenziata in base alla tipologia dei soggetti e delle attività esercitate.
- L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio si realizza il valore della produzione netta o in cui viene offerto il servizio.

L'IRAP NEGLI ENTI LOCALI

- La base imponibile è determinata in un importo pari **all'ammontare delle retribuzioni erogate** (principio di cassa) al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, obblighi di fare, non fare o permettere, con esclusione dei redditi esenti Irpef ed alcune borse di studio.
L'aliquota è fissata nello 8,5%. L'imposta è versata con acconti mensili salvo conguaglio in sede di dichiarazione annuale.
- Se gli enti esercitano anche attività commerciali (v. box) gli stessi possono optare per la determinazione della base imponibile ad esse (o solo alcune) relativa secondo le disposizioni previste per le imprese (**determinazione valore della produzione o "VPN"**), computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali (**costi promiscui**) per un importo corrispondente al **rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati commerciali e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti**.
L'aliquota IRAP per la base imponibile commerciale è quella del 3,9% versata in acconto e saldo secondo le modalità previste per le imposte sui redditi.
- L'ammontare della base imponibile retributiva è ridotto dell'importo degli emolumenti specificamente riferibile alle attività commerciali ovvero, se promiscui, in base al rapporto di cui sopra.

LE ATTIVITÀ COMMERCIALI AI FINI IRAP



Si considerano attività commerciali quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, ovvero per i soggetti di cui all'articolo 74, comma 1, del Tuir, esclusi dall'IRES, quelle **rilevanti ai fini dell'IVA**.

Sono rilevanti ai fini IRAP – se effettivamente esercitate - le attività rilevanti IVA ai sensi del D.P.R. 633/1972, ovvero:

- quelle considerate in ogni caso commerciali anche se svolte da enti pubblici;
- quelle "organizzate in forma di impresa", ovvero per le quali sussiste il presupposto soggettivo, oltretutto oggettivo (cessione di beni e prestazioni di servizi a titolo oneroso)

→ **Senza esercizio pubblica autorità**

L'opzione per la determinazione della base imponibile secondo il metodo **commerciale può riguardare anche soltanto una delle attività commerciali esercitate** (può essere, ad esempio, il caso di un comune che svolge varie attività commerciali: erogazione di acqua, asili nido, mense scolastiche, ecc...).

L'OPZIONE PER IL METODO "MISTO"

L'esercizio dell'opzione comporta la determinazione dell'IRAP secondo **due diverse basi imponibili**: una per le attività istituzionali di natura non commerciale ed una per le attività considerate commerciali ai fini IVA (per cui si esercita l'opzione), attraverso il metodo contabile. **L'opzione**

- si esercita con **comportamento concludente**, in sede di versamento del primo acconto mensile 16 febbraio (RM n. 148/E del 26 luglio 2000), escludendo dalla base imponibile le retribuzioni dei dipendenti impiegati nelle attività opzionate;
- per **tutte o solo alcune delle attività rilevanti IVA** (dipende dalla «convenienza», per cui incide il costo del personale «dedicato» e promiscuo ed anche l'entità dei costi «deducibili», con possibilità di benefici incrociati tra attività diverse);
- con 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);
- vincolo per almeno un **triennio**.

LA PREDISPOSIZIONE DEL CONTO ECONOMICO

- In caso di opzione, i soggetti che svolgono attività commerciali e che sono tenuti all'osservanza delle disposizioni in materia di contabilità pubblica possono, ai sensi dell'articolo 144, comma 6, del Tuir, effettuare le registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa **nelle scritture prescritte dalla predetta contabilità e in base alle modalità ivi stabilite**.
- Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, i componenti positivi e negativi vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica e devono essere opportunamente riclassificati (art. 10 bis D.Lgs. 446/1997).
- Va quindi predisposto **un conto economico per le attività opzionate** sulla base ad esempio delle scritture contabili ai fini IVA, rettificata ed integrata o della contabilità economico – patrimoniale e piano dei conti integrato o in base alla contabilità analitica del servizio o dei servizi.
- L'omessa predisposizione del conto economico aggregato delle attività commerciali e del quadro IR sez. 2 preclude la possibilità di «rettificare» la dichiarazione nel caso in cui, ex post, ci si renda conto della maggiore convenienza (senza possibilità di invocare un «errore» nella predisposizione delle dichiarazioni, v. Risposta n. 187/2022), in quanto il comportamento concludente è integrato anche dalla regolare e conforme tenuta delle scritture contabili.

CONVENIENZA ALL'OPZIONE - CRITERI

- Calcolo % incidenza proventi commerciali/entrate correnti.
- Individuazione personale dipendente e assimilato impiegato 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 (BR).
- **Calcolo dell'imposta (BR x 8,50% = IR)**
- Redazione conto economico, comprendendo i costi promiscui in base alla % di incidenza e deducendo il costo del personale (commerciale) a tempo indeterminato.
- Determinazione base imponibile IRAP (VPN).
- **Calcolo imposta (VPN x 3,9% = IC)**

Se IR > IC

Conviene esercitare opzione



- **9 MAGGIO**: webinar DELFINO & PARTNERS: IRAP enti locali: opzione metodo misto e dichiarazione
- **30 GIUGNO**: versamento del saldo da dichiarazione annuale e 1° acconto (base imponibile commerciale);
- **30 NOVEMBRE**: termine ordinario per presentare la dichiarazione IRAP e per il versamento del 2° acconto commerciale e dell'eventuale saldo IRAP istituzionale (art. 3 DM 241/1998);
- **16 FEBBRAIO**: versamento acconto mensile senza dipendenti commerciali (comportamento concludente).

LE DIVISIONI DELFINO & PARTNERS

CONTABILITA' Supporto agli uffici finanziari degli enti locali nell'attuazione di tutte le attività strategiche ed operative collegate agli adempimenti contabili	FISCALITA' Soluzioni, consulenza e supporto operativo qualificato per la gestione di problematiche ed adempimenti fiscali con proposte personalizzate	TRIBUTI Supporto agli uffici tributari degli enti locali sia nella fase di programmazione che in quella di gestione ordinaria e recupero delle entrate	PARTECIPATE Soluzioni gestionali ed amministrative razionali e coerenti con il quadro normativo vigente a favore delle partecipate ed i loro enti soci	PERSONALE Supporto agli enti locali nella gestione giuridica, economica e strategica del personale impiegato a vario titolo nella loro attività quotidiana
AMMINISTRATIVO Supporto specialistico ed operativo agli uffici degli enti locali nella gestione dei procedimenti amministrativi, nonché in materia di anticorruzione e trasparenza	GESTIONALE Affiancamento amministrativo, economico e strategico, di enti e società, per la valutazione di progetti, forme gestionali di servizi e partenariati	CONTROLLI INTERNI Soluzioni sostenibili ed efficaci per i controlli amministrativi, contabili e gestionali nell'ente locale e per il contrasto alla corruzione	REVISIONE Supporto agli enti locali ed all'organo di revisione nelle procedure di revisione contabile; affiancamento e consulenza per il loro potenziamento	LAVORI PUBBLICI Supporto alle attività dell'ufficio tecnico degli enti locali a carattere amministrativo, contabile, tecnico, progettuale e di controllo