



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

MUNICIPALMENTE IVA E FISCO - Circolare N. 2/2021

del 07.07.2021

FOCUS

DICHIARAZIONE IRAP 2021

IL FRONTESPIZIO.....pag. 2

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Sezione I – Attività istituzionali.....pag. 3

Sezione II - Attività commerciali.....pag. 5

Quadro IR – RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

Sezione III - Ripartizione regionale della base imponibile determinata ssu base retributiva (attività istituzionale) nella Sezione I del quadro IK.....pag. 6

**Sezione I - Ripartizione della base imponibile determinata nelle sezioni II e III del quadro IK
.....pag. 7**

La deducibilità dei contributi INAIL dalla base imponibile dell'IRAP per i dipendenti che svolgono attività istituzionali.....pag. 8

DICHIARAZIONE IRAP 2021

Gli Enti Locali e in generale tutti gli organi della PA sono soggetti passivi dell'Irap e devono presentare la relativa dichiarazione nella quale vengono determinati:

- il valore della produzione imponibile, sia per quanto riguarda le attività istituzionali e quelle commerciali (se si è esercitata l'opzione per l'IRAP commerciale);
- l'ammontare dell'imposta dovuta o l'eventuale saldo a credito.

La dichiarazione IRAP2021, periodo d'imposta 2020, deve essere presentata entro il 30.11.2021.

IL FRONTESPIZIO

Il frontespizio della dichiarazione Irap oltre ai dati dell'Ente deve contenere anche i dati del Sindaco in qualità di legale rappresentante dell'Ente che è tenuto alla sottoscrizione del modello.

In caso di presenza di funzionari delegati con provvedimento formale, ciascun funzionario delegato compilerà un distinto quadro IK indicando il valore della produzione netta IRAP di propria competenza, ed un distinto quadro IR in cui riportare i dati relativi ai versamenti effettuati. Sarà presente inoltre un modello IK riassuntivo dei moduli compilati dai diversi funzionari delegati nel quale sarà barrata la casella "Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti IRAP".

Riguardo la sottoscrizione del Modello IRAP (ed anche del modello 770) da parte dell'Organo di Revisione si evidenzia che esistono in dottrina in dottrina pareri discordanti, ed in particolare:

- l'indirizzo del CNCDEC nei principi di vigilanza e controllo specifica che "L'Organo di revisione deve sottoscrivere il modello 770 e la dichiarazione IRAP, mentre non è tenuto a sottoscrivere la dichiarazione IVA. L'Organo di revisione, ancorchè cessato dal suo incarico, è comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità della relazione di revisione relativa al rendiconto, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, co. 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate n. 62 dell'8 giugno 2011).
- parte della dottrina sostiene una diversa interpretazione in merito all'obbligatorietà della sottoscrizione delle dichiarazioni da parte degli organi di revisione che esercitano il controllo in ambito "pubblica amministrazione" e cioè verso quegli enti individuati nell'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 165/2001 tra cui anche i Comuni. Questa interpretazione scaturisce da una lettura combinata dell'art. 74, co. 1, del TUIR che prevede la non assoggettabilità all'imposta IRES degli enti locali e l'art. 1, comma 5, del DPR 322/1998 che pone l'obbligo di sottoscrizione delle dichiarazioni da parte degli organi di controllo soltanto in capo agli «enti soggetti all'imposta sul reddito delle società». Quest'ultima tesi interpretativa risulta avvalorata da una nota dell'agenzia delle Entrate - direzione centrale normativa e contenzioso – del 27.09.2007, protocollo n.143946. Nella nota, riferita alle istituzioni scolastiche, si arriva a ritenere che la sottoscrizione della dichiarazione dei sostituti d'imposta anche da parte dell'organo di controllo non si applica alle istituzioni scolastiche statali, qualificate "amministrazioni dello Stato" a tutti gli effetti di legge, e in quanto tali non soggette ad IRES.

Ciò premesso, considerato che nelle istruzioni alla compilazione del Modello IRAP viene specificato che "la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ossia dal revisore contabile iscritto nel registro istituito presso il ministero della Giustizia" e tenuto conto delle autorevoli indicazioni dottrinali del CNCDEC si ritiene che la dichiarazione debba essere sottoscritta anche dall'Organo di Revisione.

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Il quadro IK va utilizzato dalle amministrazioni ed enti pubblici per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2020 ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Sono tenute a utilizzare il presente quadro le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 165/2001 quali ad es. regioni, le province, i comuni, le comunità montane e loro consorzi e associazioni, le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo.

I soggetti tenuti a presentare il quadro IK dovranno riportare nel campo "natura giuridica", presente all'interno del frontespizio del Modello IRAP, il codice 15 (enti pubblici non economici) o 55 (amministrazioni pubbliche) desunto dalla tabella generale di classificazione natura giuridica.

Sezione I – Attività istituzionali

La sezione I attiene alla determinazione della base imponibile relativa alle attività istituzionali esercitate dalle amministrazioni pubbliche.

Ai sensi dell'art. 10-bis Dlgs. 446/97, le amministrazioni pubbliche determinano la base imponibile IRAP sulla base del **metodo retributivo**, ovvero considerando come base imponibile IRAP l'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa, e per attività di lavoro autonomo occasionale.

Per gli enti che hanno optato per la determinazione dell'IRAP sulla base del **metodo commerciale**, ovvero coloro che esercitando anche attività commerciale hanno optato per la determinazione della base imponibile IRAP secondo tale metodo, l'ammontare dei compensi da indicare nei righe IK1, IK2, IK3 e IK4 va ridotto dell'importo relativo ai compensi erogati specificamente riferibili alle attività commerciali (as es. le retribuzioni del personale che si occupa della mensa scolastica, o la retribuzione dell'autista dello scuolabus). Qualora non sia possibile effettuare questa distinzione, l'importo delle retribuzioni "di carattere commerciale" sarà calcolato sulla base della percentuale ottenuta dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi alle attività in opzione IRAP e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

Nel rigo **IK1 "Retribuzioni personale dipendente"**, va indicato l'ammontare complessivo delle retribuzioni erogate (principio di cassa) al personale dipendente nel corso del 2020 in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato a norma dell'art. 12 del D.P.R. n. 153/1969. La retribuzione erogata al personale dipendente, ma non soggetta ad imposizione contributiva (ad esempio TFR, risarcimento danni o equo indennizzo, compensi incentivanti la produttività soggetti a decontribuzione) non concorre alla formazione della base imponibile IRAP. L'assoggettamento ad imposizione contributiva di somme non erogate (ad esempio, giorni di sciopero) non comporta la concorrenza di tali somme alla formazione della base imponibile IRAP.

In caso di **distacco di personale**, i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP del soggetto che impiega il personale distaccato e assume rilievo il momento in cui tale soggetto eroga il rimborso degli oneri al soggetto distaccante.

Concorrono a formare la base imponibile IRAP anche gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinale.

Rientrano tra le retribuzioni da assoggettare ad IRAP anche i compensi corrisposti ai dipendenti appartenenti all'Avvocatura interna (cfr. risoluzione n. 327/2007).

Nel rigo **IK2 "Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente"**, vanno indicate le somme e le indennità erogate costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del Tuir. I compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative (**co.co.co.**) costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a meno che non siano rese da un soggetto nell'ambito della propria attività artistica o professionale. La base imponibile Irap dei collaboratori va calcolata sul compenso al netto dei contributi Inps ed Inail a carico dei co.co.co (in linea generale non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ed assimilato i contributi previdenziali ed assistenziali versati dal datore di lavoro e dal lavoratore).

Sono comprese nel rigo IK2 le indennità erogate ordinariamente per cariche elettive quali indennità e **gettoni presenza** erogati agli amministratori comunali (compresa l'indennità di fine mandato), compensi erogati ai commissari prefettizi ed altri organi straordinari degli enti locali (cfr. risoluzione Agenzia entrate n. 274/2007).

Con riferimento invece ai gettoni presenza percepiti per la partecipazione a commissioni, se introitati da professionisti devono essere considerati quali redditi di lavoro autonomo e quindi fatturati.

Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le borse di studio e gli altri interventi di sostegno erogati dalle regioni, dalle province autonome e dai relativi organismi regionali per il diritto allo studio universitario (L. n. 390/1991).

Nel rigo **IK3 "Reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente"**, vanno indicati i compensi erogati per lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lettera l) Tuir, ovvero le **prestazioni occasionali**. A differenza delle co.co.co., per le prestazioni occasionali ai fini del calcolo dell'IRAP istituzionale, i contributi INPS devono essere considerati.

Nel rigo **IK4 "Deduzioni per: Ricercatori, apprendisti, disabili e contratti di formazione lavoro"** va indicato:

- in colonna 1, l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti residenti all'estero che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 44 del D.L. n. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalla citata norma;
- in colonna 2, le spese erogate relative agli apprendisti e ai disabili impiegati nel periodo d'imposta, così come definiti dall'art. 1, L. n. 68/1999 (cfr. risoluzione n. 142/E/2004, in merito alla deduzione delle spese relative ai disabili risoluzioni n. 64/E/2006 e n. 139/E/2006);
- in colonna 3, le spese erogate relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro deducibili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5;
- in colonna 4, la somma delle spese di cui alle precedenti colonne 1, 2 e 3.

Nel caso in cui i redditi dei ricercatori, dei docenti e le spese di cui al rigo IK4 riguardino soggetti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in attività commerciali, deve essere indicata nella presente sezione solo la quota delle stesse riferibile all'attività istituzionale determinata in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi a tali attività rilevanti ai fini dell'IRAP e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

Sezione II - Attività commerciali

La sezione II va compilata dalle amministrazioni pubbliche che svolgono anche attività commerciali ed abbiano esercitato l'opzione per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività secondo il metodo utilizzato dalle società di capitali. Si considerano commerciali le attività con operazioni attive rilevanti ai fini IVA.

La manifestazione dell'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP con il metodo commerciale può essere esercitata:

- barrando la casella VO50 del modello IVA dell'anno in cui si è esercitata l'opzione;
- con il comportamento concludente, ovvero non utilizzando il metodo retributivo già dal 1° versamento annuale dell'IRAP, acconto mensile di gennaio (cfr. circolare n. 234/E/2000).

Nel caso di esercizio dell'opzione per l'Irap commerciale dovranno essere determinate due diverse basi imponibili: la prima per le attività istituzionali, la seconda per le attività commerciali opzionate.

Nel caso di presenza di costi promiscui vanno ripartiti sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi connessi alle attività commerciali oggetto dell'opzione e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

Costi e i ricavi devono essere determinati sulla base del principio di competenza economica, cioè considerando i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento. Ad es. il costo delle utenze dell'asilo nido o della mensa scolastica saranno considerate in base al periodo di riferimento dei consumi indicati in fattura indipendentemente dal periodo di ricezione o dal pagamento della stessa.

Tra i ricavi da considerare ai fini IRAP:

- rigo **IK6**, ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi (es. corrispettivi mensa);
- rigo **IK7**, importo complessivo, se positivo, delle merci in magazzino al 31 dicembre (es. derrate della mensa);
- rigo **IK9**, incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni. Vanno inclusi nel presente rigo anche gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012);
- rigo **IK10**, altri ricavi e proventi ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio ed esclusi i proventi di tipo finanziario (interessi, dividendi, profitti su realizzo di titoli, ecc.). I contributi ricevuti, che per espressa previsione di legge non sono esclusi dall'IRAP, concorrono a formare la base imponibile IRAP.

Tra i costi da considerare di fini IRAP:

- rigo **IK12**, costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (es. acquisto derrate per la mensa);
- rigo **IK13**, costi per servizi (es. utenze legate al servizio mensa);
- rigo **IK14**, costi per il godimento di beni di terzi (es. la quota del canone di leasing senza considerare gli interessi)
- rigo **IK15**, ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- rigo **IK16**, ammortamenti delle immobilizzazioni materiali;
- rigo **IK17**, importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno;
- rigo **IK18**, oneri diversi di gestione (es. spese postali).
- rigo **IK20**, sono indicate le seguenti spese deducibili dalla base imponibile:

- colonna 2: i contributi Inail; in caso di distacco di personale o di lavoro interinale, la deduzione spetta al soggetto che utilizza il personale distaccato;
- colonna 3: le spese relative ad apprendisti e disabili;
- colonna 4: le spese per personale impiegato con contratto di formazione lavoro;
- colonna 5: costo residuo del personale dipendente, dato dalla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni indicate nelle colonne precedenti. In questo caso il costo complessivo da considerarsi comprende:
 - trattamento economico fondamentale;
 - trattamento economico accessorio;
 - contributi pensionistici (Cpdel) per la quota a carico dell'ente;
 - contributi per TFR e TFS per la quota a carico ente;
 - contributi a carico ente per la previdenza complementare (fondo Perseo Sirio) e il relativo contributo di solidarietà versato alla Cpdel;
 - versamenti alla previdenza complementare dei vigili e il relativo contributo di solidarietà versato alla Cpdel.

Il costo complessivo non comprende l'Inail.

Nel caso di utilizzo di lavoratori interinali con contratti di somministrazione è possibile per l'ente utilizzatore godere della deduzione della spesa per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato a condizione che il rapporto di lavoro sottostante, tra società di lavoro interinale e il lavoratore, sia a tempo indeterminato.

QUADRO IR - RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

Sezione III - Ripartizione regionale della base imponibile determinata ssu base retributiva (attività istituzionale) nella Sezione I del quadro IK

In tale sezione va indicata la ripartizione regionale della base imponibile, dell'imposta dovuta, dell'ammontare degli acconti e dei saldi effettuati e dell'eventuale somma a credito.

Nel rigo **IR32** deve essere indicato:

- nella colonna 1, il codice regione;
- nella colonna 2, la base imponibile imputabile IRAP;
- nella colonna 3, la codifica dell'aliquota applicabile;
- nella colonna 4, l'ammontare dell'imposta (ottenuta applicando alla base imponibile l'aliquota d'imposta dell'8,5% ovvero l'eventuale minore aliquota deliberata con legge regionale);
- nella colonna 6, l'eccedenza relativa all'anno precedente indicata nelle colonne 14 e 15 dei righi IR32 del modello IRAP 2020;
- nella colonna 7, l'eccedenza di cui a colonna 6 utilizzata in compensazione interna con versamenti effettuati ai fini IRAP;
- nella colonna 8, il totale degli acconti mensili dovuti per l'anno d'imposta 2020;
- nella colonna 9, il totale degli acconti mensili versati. Nella presente colonna non vanno riportati gli acconti non versati in quanto compensati con l'eccedenza IRAP relativa all'anno precedente;
- nella colonna 10, l'ammontare degli acconti di cui a colonna 9 effettuati mediante versamento in Tesoreria o con altre modalità diverse dall'utilizzo del mod. F24 (es. bollettino postale);

- nella colonna 11, l'eventuale ammontare di Irap dovuta a saldo (derivante dalla differenza, se positiva, tra l'importo della colonna 4 e la somma degli importi di colonna 6, 9 e di colonna 5 dei rigi della sezione XVII del quadro IS (dichiarazioni integrative ultrannuali). Lo stesso importo sarà poi indicato nella colonna 12 se versata mediante utilizzo del modello F24/F24EP o nella colonna 13 se versata con bollettino postale;
- nella colonna 14, l'ammontare dell'Irap a credito (derivante dalla differenza, se positiva, tra la somma degli importi di colonna 6, 9 e di colonna 5 della sezione XVII del quadro IS e l'importo della colonna 4);
- nella colonna 15, l'eventuale eccedenza di versamento a saldo ossia l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo.

Sezione I - Ripartizione della base imponibile determinata nelle sezioni II e III del quadro IK

Per la ripartizione della base imponibile riferita all'attività commerciale va invece utilizzato il rigo IR1, dove indicare:

- in colonna 1 il codice della regione;
- in colonna 2 il valore della produzione, deve essere indicata anche nel caso il valore sia negativo;
- in colonna 5 la base imponibile, non va indicata se negativa;
- in colonna 6 la codifica dell'aliquota applicabile;
- in colonna 7 l'aliquota Irap applicabile (che sarà normalmente del 3,9%, a meno di variazioni regionali);
- in colonna 8 l'imposta lorda;
- in colonna 9 l'importo delle eventuali detrazioni istituite con apposite leggi regionali o provinciali, da verificare nelle tabelle in appendice;
- in colonna 10 l'imposta netta.

Con riferimento al versamento dell'imposta vanno indicati:

- al rigo IR21 solo nel caso di valore della produzione positivo l'Irap dovuta indicata in colonna 10 del rigo IR1;
- al rigo IR23 l'eventuale eccedenza Irap riportata dalla precedente dichiarazione;
- al rigo IR24 l'eventuale eccedenza dalla precedente dichiarazione compensata nel modello F24;
- al rigo IR25 il totale degli eventuali versamenti effettuati;
- al rigo IR26 o, alternativamente, al rigo IR27 il saldo finale, cioè l'Irap finale a debito o a credito. Nel caso di credito derivante da dichiarazioni integrative ultrannuali (colonna 5 del rigo IS97), lo stesso va – rispettivamente – portato in diminuzione del debito del rigo IR26 o in aumento del rigo IR27;
- al rigo IR28 va indicato l'ammontare dell'(eventuale) eccedenza di versamento a saldo;
- al rigo IR30 va riportato il credito del rigo IR27.

La deducibilità dei contributi INAIL dalla base imponibile dell'IRAP per i dipendenti che svolgono attività istituzionali

Rif.: Corte di Cassazione – sentenze n. 15.036 e n. 15.037 del 16.06.2017, n. 16157 del 28.06.2017 e n. 29867 del 13.12.2017

L'Agenzia delle entrate non ha ancora provveduto ad adeguare il modello IRAP2021 al disposto delle sentenze di Cassazione del 2017 che consentono anche agli Enti del comparto PA di detrarre dalla base imponibile IRAP il costo sostenuto per i contributi INAIL versati per il personale impiegato dall'Ente per le attività istituzionali (posto che la novità principale di queste sentenze è l'eliminazione delle differenze fra soggetti passivi pubblici e privati ai quali è stata sempre consentita la deducibilità ai fini IRAP del premio INAIL).

Posto che attualmente non esiste alcun campo nella dichiarazione IRAP nel quale riportare in deduzione i contributi INAIL relativi all'attività istituzionale, la via più semplice è quella di scomputare i premi INAIL versati nel 2020 direttamente nella sezione I (attività istituzionali) del quadro IK, diminuendo l'importo delle retribuzioni del personale dipendente nel rigo IK1 del relativo premio INAIL a loro afferente, ovvero in diminuzione dei rigi IK2 e IK3 per l'INAIL versata rispettivamente per redditi assimilati ed occasionali.