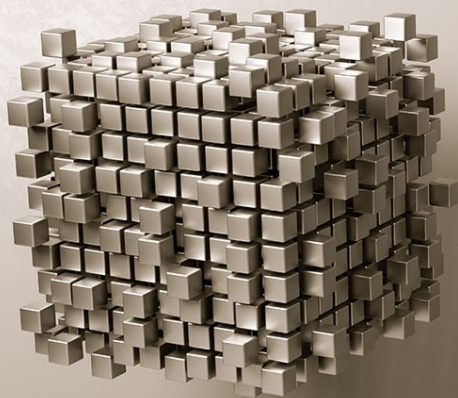




Paolo Nazzaro

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

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 6 del 11.07.2023

MODELLO IRAP 2023

La determinazione della base imponibile Irap degli Enti Pubblici.....	pag. 2
METODO RETRIBUTIVO.....	pag. 3
METODO COMMERCIALE.....	pag. 4
MODELLO IRAP 2023.....	pag. 6
FRONTESPIZIO.....	pag. 6
QUADRO IK - AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI.....	pag. 7
QUADRO IR - RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA.....	pag. 10
QUADRO IS - PROSPETTI VARI.....	pag. 12

MODELLO IRAP 2023

Rif.: Agenzia delle entrate – Provv. n. 55548 del 28.02.2023

L'Agenzia delle entrate con il provvedimento n. 55548 del 28.02.2023 ha approvato il modello, le istruzioni e le specifiche tecniche, del Modello IRAP 2023 - periodo d'imposta 2022.

Sono soggetti passivi IRAP e pertanto tenuti alla presentazione del modello i soggetti individuati dall'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997, tra i quali rientrano le Pubbliche Amministrazioni individuate dall'art 1, co. 2 del D.Lgs. n. 165/2001.

Il **termine** per la presentazione del modello IRAP è il **30 novembre 2023**.

La determinazione della base imponibile Irap degli Enti Pubblici

Le possibili modalità di calcolo della base imponibile IRAP per Enti ed Amministrazioni Pubbliche, sono due:

- **metodo retributivo** (co. 1, art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997), per gli Enti che svolgono solo attività istituzionale;
- **metodo commerciale** (co. 2, art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997), per gli Enti che svolgono anche attività commerciale (oltre che istituzionale), e che relativamente al personale dedicato a tali attività commerciali consente un risparmio d'imposta.

La base imponibile Irap degli Enti pubblici è determinata in base all'art. 10-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 secondo il sistema "retributivo", tenuto conto che per gli Enti Locali, di cui alla lett. e-bis), co. 1, art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997, le retribuzioni rientrano nella base imponibile nel momento dell'erogazione (**principio di cassa**).

Sulla base quanto disposto dal co. 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 "commerciale", disciplinato dall'art. 5 dello stesso D.Lgs. n. 446/1997, con riferimento all'ammontare delle retribuzioni relativo al personale utilizzato per le sole attività commerciali. Questo metodo permette di determinare la base imponibile e di calcolare l'IRAP in modo analogo a quanto previsto per le imprese private, attraverso la determinazione del Valore della Produzione Netta (VPN).

L'utilizzo del metodo misto consente un significativo risparmio d'imposta, dovuto in primo luogo dalla differenza dell'aliquota applicabile. Infatti, mentre sulla base imponibile costituita dall'ammontare delle retribuzioni del personale destinato ad attività istituzionali (metodo retributivo), trova applicazione l'aliquota del 8,5%, sulla base imponibile individuata con l'utilizzo del metodo commerciale, trova applicazione l'imposta con aliquota del 3,9%.

A questo si aggiunge il fatto che il risultato del valore della produzione netta, in molti casi ha segno negativo, con la conseguenza che l'imposta su questa quota non è dovuta.

È chiaro che per poter utilizzare il metodo commerciale, l'Ente deve svolgere anche alcune attività commerciali impiegando personale proprio (ad es. cuoca della mensa scolastica, o autista dello scuolabus), in quanto il risparmio ottenibile è dato proprio dalla riduzione dell'imposta dovuta sull'ammontare delle retribuzioni di questo personale, che altrimenti confluirebbero nella determinazione della base imponibile IRAP dell'attività istituzionale, con assoggettamento ad aliquota IRAP dell'8,5%.

Nel caso in cui le retribuzioni non fossero specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare delle stesse è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali sulla base del rapporto risultante tra l'ammontare dei ricavi (e degli altri proventi commerciali) e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti (primi tre titoli delle entrate risultanti dal rendiconto approvato).

METODO RETRIBUTIVO

La base imponibile IRAP con l'utilizzo del metodo retributivo è costituita dall'ammontare delle retribuzioni materialmente erogate in un determinato mese/anno, considerando:

- a) retribuzioni erogate per prestazioni di lavoro dipendente ex art. 49 del TUIR;
- b) redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dell'art. 50 del TUIR (escluse le borse di studio esenti da IRPEF);
- c) compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative ex art. 50, co. 1, lett. c-bis, TUIR;
- d) gettoni di presenza ex art. 50, comma 1, lett. g), TUIR;
- e) indennità di pubblica funzione ex art. 50, comma 1, lett. f), TUIR;
- f) compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente disciplinati all'art. 67, lett. l), del TUIR.

Dalla Somma degli elementi così indicati, si devono poi scomputare, secondo quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997:

- i. le spese relative agli apprendisti;
- ii. le spese del personale assunto con contratto di formazione lavoro;
- iii. 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;
- iv. borse di studio e altri interventi di sostegno, erogate da regioni e province autonome e università;
- v. le spese sostenute per i disabili (deduzione introdotta dall'art. 16, comma 1, lett. b e c, della Legge n. 388/2000);
- vi. i contributi per le assicurazioni obbligatori e contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), per il solo personale a tempo determinato.

Nella determinazione della base imponibile, con il metodo retributivo si applica il criterio di cassa, considerando solo le somme effettivamente corrisposte nell'anno (circ. min. n. 141/E/1998, circ. min. n. 46/E/2000). Pertanto per il periodo d'imposta 2022, dovranno essere considerati le somme effettivamente erogate nel periodo 1 gennaio – 31 dicembre 2022. Nel caso di distacco di personale, con rimborso da parte del soggetto distaccatario, l'IRAP è dovuta dal distaccatario con riferimento al momento di corresponsione del rimborso (circolare Agenzia delle entrate n. 22/E/2015). 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.

Nel caso di lavoro interinale, rientra nella base imponibile solo il riaddebito di personale fatto dalla società interinale al netto degli oneri riflessi, ed essendo una fattispecie equiparabile a quella del distacco del personale, anche in questo caso, il pagamento delle somme costituisce il momento in cui diventa esigibile l'imposta.

L'aliquota IRAP, applicabile alla base imponibile determinata con il metodo retributivo, è unica indipendentemente dalla tipologia dei redditi corrisposti, e pari all'8,5%.

Deducibilità ai fini IRAP dei premi INAIL versati per l'attività istituzionale – le modifiche introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 73/2022: Con riferimento ai premi INAIL, la Corte di Cassazione, sezione V Civile, con le sentenze n. 15.036 e n. 15.037 del 16 giugno 2017, n. 16157 del 28 giugno 2017 e n. 29867 del 13 dicembre 2017, aveva riconosciuto la deducibilità dalla base imponibile ai fini IRAP delle Amministrazioni Pubbliche dei contributi INAIL versati dall'Ente per i propri dipendenti impiegati nell'attività istituzionale.

Tuttavia, nella predisposizione del modello IRAP 2023, si deve tener conto delle novità introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 73 del 21 giugno 2022, che ha previsto alcune semplificazioni riguardo la compilazione dichiarazione IRAP, attraverso la modifica dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 (legge istitutiva dell'IRAP).

Con la conversione in legge del D.L. n. 73/2022 (avvenuta in via definitiva con Legge n. 122/2022 pubblicata in G.U. il 19 agosto 2022) l'art. 10 del DL n. 73/2022 prevede ora per le Pubbliche Amministrazioni che:

- le spese relative agli apprendisti, CFL e personale disabile possono essere interamente detratte dalla base imponibile IRAP (ripristinando in questo modo il solito meccanismo di calcolo previsto dal metodo "retributivo");
- la possibilità di detrarre l'INAIL solo con riferimento a quello con contratto di lavoro a tempo determinato (infatti ora il testo dell'art. 11, co 1, del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dall' art. 10 del DL n. 73/2020, dispone infatti che sono ammessi in deduzione "in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro").

In definitiva, a normativa vigente, con l'utilizzo del metodo retributivo (sfera istituzionale), la possibilità di deduzione dei contributi INAIL, è limitata al solo personale istituzionale a tempo indeterminato.

METODO COMMERCIALE

Il secondo metodo che le Amministrazioni Pubbliche, che svolgono anche attività commerciale, possono utilizzare per la determinazione della base imponibile IRAP, è il c.d. valore della produzione netta. Tale metodo prevede che, la base imponibile IRAP sia determinata secondo le regole delle società commerciali (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997):

- a) è utilizzabile solo su opzione espressa dall'Ente. L'opzione viene manifestata in sede di versamento del primo acconto mensile dell'anno di riferimento, conteggiato secondo le regole del c.d. "valore della produzione" (comportamento concludente) e sarà vincolante per almeno 3 anni (circolare Min. Fin. n. 234/2000). Inoltre, l'opzione deve essere ulteriormente confermata, nel modello annuale IVA, relativa all'anno in cui l'opzione è stata operata, barrando nel quadro VO, il rigo VO50. La revoca dell'opzione, dovrà essere comunicata utilizzando lo stesso rigo VO50, del modello IVA dell'anno di riferimento.
- b) è riferibile solo alle attività commerciali dell'Ente. Si considerano attività commerciali quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, ovvero per i soggetti di cui all'art. 74, comma 1, TUIR esclusi dall'IRES (Stato ed Enti Pubblici), quelle rilevanti ai fini dell'IVA.

La scelta del metodo commerciale, non è stabilita da una norma, ma è legata ad una valutazione sull'opportunità dell'opzione, con riferimento al risparmio di imposta ottenibile.

Esercitata l'opzione, si determinano due basi imponibili:

1. la prima imponibile per le attività istituzionali, sarà determinata seguendo il cd. metodo retributivo, avendo cura di lasciare fuori da questa base imponibile, le retribuzioni e i compensi dei dipendenti la cui attività è riferita specificatamente alle attività commerciali per le quali si è esercitata l'opzione. Nel caso in cui gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto tra proventi commerciali (delle sole attività optate) ed ammontare complessivo delle entrate correnti (primi 3 titoli delle entrate);

2. la seconda base imponibile, per le attività commerciali, sarà determinata seguendo il c.d. metodo della produzione netta. In tal modo l'imposta dovuta relativamente al personale impiegato per attività commerciale sarà calcolata utilizzando come base imponibile la differenza tra ricavi commerciali e costi commerciali (art. 5, D.Lgs. n. 446/1997). In questo caso ai costi commerciali "puri", dovranno essere sommati anche i costi "promiscui", ossia quei costi riferibili in parte all'attività commerciale ed in parte all'attività istituzionale. L'individuazione della quota di costi promiscui, riferiti all'attività commerciale, sarà determinata sulla base della percentuale ottenuta dal rapporto tra proventi commerciali ed ammontare complessivo di tutte le entrate correnti. Tale percentuale sarà poi applicata al totale dei costi promiscui, per stabilire la quota relativa all'attività commerciale.

Il vantaggio della scelta di questo metodo è rappresentato dal risparmio di imposta conseguibile. Infatti, oltre al fatto che l'aliquota applicabile è più bassa ed è pari al 3,90% (rispetto all'8,50% di quella istituzionale), solitamente il risultato che si ottiene dalla differenza tra ricavi e costi commerciali è negativo, di conseguenza l'imposta dovuta sul personale "commerciale" è pari a zero.

Nel caso di utilizzo del metodo commerciale, l'Ente dovrà determinare la relativa base imponibile utilizzando il metodo del valore della produzione netta (VPN), considerando ricavi e costi delle attività commerciali opzionate, sulla base del principio di competenza economica, ovvero considerando i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data d'incasso o del pagamento (a differenza del criterio di cassa applicato con il metodo retributivo). Lo schema utilizzato è quello previsto dal comma 1 dall'art. 2425 Cod. civ.

A) Valore della produzione: Lett. A art. 2425 Cod. civ.

A 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;

A 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

A 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

A 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

A 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale A

B) Costi della produzione: lett. B art. 2425 Cod. civ.

B 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;

B 7) per servizi;

B 8) per godimento di beni di terzi;

B 9) costo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato.

B 10) a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;

B 10) b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;

B 11) variazioni delle rimanenze (materie prime, sussidiarie, di consumo e merci);

B 14) oneri diversi di gestione.

Totale B

VPN = Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).

L'aliquota IRAP, applicabile alla base imponibile determinata con il metodo commerciale, è pari all'3,9%.

MODELLO IRAP 2023

La presentazione della dichiarazione IRAP è obbligatoria per ogni periodo d'imposta da parte di tutti i soggetti passivi, anche se non è dovuta l'imposta, e deve essere inviata in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente dall'Ente o per il tramite di un intermediario. La trasmissione telematica del modello va effettuata entro il 30 novembre dell'anno successivo alla chiusura del periodo d'imposta (art. 4-bis, D.L. n. 34/2019).

La dichiarazione IRAP2023, periodo d'imposta 2022, deve essere presentata entro il 30 novembre 2023.

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.

Il modello di dichiarazione IRAP per il 2023, relativo al periodo d'imposta 2022, con le relative istruzioni, è stato approvato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento prot. n. 55548 del 28.02.2023.

FRONTESPIZIO

All'interno del frontespizio del modello, nella prima parte dedicata al **"Tipo di dichiarazione"**, è stata introdotta la nuova casella denominata "Dichiarazione integrativa errori contabili". Si tratta di una casella che deve essere barrata, ai sensi dell'art. 2, co. 8-bis, DPR n. 322/1998, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per la correzione di errori contabili di competenza, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. A seguito di tale introduzione le caselle dedicate alle dichiarazioni integrative passano da due a tre:

- a) la prima, denominata semplicemente "Dichiarazione integrativa", deve riportare l'indicazione di un codice numerico (1 o 2) nell'ipotesi in cui, scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente debba rettificare o integrare la stessa presentando una nuova dichiarazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, al fine di correggere errori o omissioni (codice 1), ovvero debba rettificare la dichiarazione stessa in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate (codice 2);
- b) la seconda, denominata "Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998)", deve essere barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, allo scopo di modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta in compensazione;
- c) la terza, denominata "Dichiarazione integrativa errori contabili", è quella introdotta per indicare la dichiarazione di una integrativa, al fine di correggere errori contabili di competenza oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.
- d) La casella "dichiarazione correttiva nei termini" dovrà essere barrata nell'ipotesi si intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata.

Il frontespizio della dichiarazione IRAP oltre ai dati dell'Ente deve contenere anche i dati del Sindaco in qualità di legale rappresentante dell'Ente ed anche quelli del revisore dell'Ente, in quanto soggetti tenuti alla sottoscrizione del modello.

In particolare, con riferimento alla firma del Revisore, nelle istruzioni alla compilazione del Modello IRAP, viene specificato che il revisore che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno di imposta - ancorché cessato dal suo incarico

- sarà comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. risoluzione n. 62 dell'8 giugno 2011). In tal senso anche il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti Esperti Contabili, specifica all'interno dei principi emanati in materia di vigilanza e controllo, che l'Organo di revisione deve sottoscrivere il modello 770 e la dichiarazione IRAP, mentre non è tenuto a sottoscrivere la dichiarazione IVA (salvo il caso del visto di conformità).

QUADRO IK - AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Il quadro IK va utilizzato dalle Amministrazioni Pubbliche o enti pubblici non economici.

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".

IK Sezione I - Attività istituzionali

E' la sezione relativa alle attività istituzionali per le quali la base imponibile IRAP è determinata sulla base del "metodo retributivo" (art. 10-bis, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997), ovvero sulla base dell'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 "valore della produzione netta" (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997), l'ammontare dei compensi da indicare nei righi IK1, IK2, IK3 e IK4 va ridotto dell'importo relativo ai compensi erogati specificamente riferibili alle attività commerciali. 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 commerciali (per le attività per le quali si è optato) 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, D.P.R. n. 153/1969. La regola generale prevede l'assoggettamento ad IRAP delle retribuzioni dei dipendenti ogni volta che si verifica contemporaneamente l'assoggettamento ad IRPEF della somma erogata e la rilevanza ai fini pensionistici.

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. Un caso particolare è rappresentato dall'indennità sostitutiva di preavviso, in quanto anche se corrisposta a seguito di decesso del dipendente, rientra nell'ambito di applicazione dell'IRAP istituzionale in quanto costituisce reddito di lavoro dipendente anche ai fini previdenziali.

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

(circolare Agenzia delle entrate n. 22/E/2015). Le istruzioni della dichiarazione IRAP utilizzano il termine distacco, ma è evidente che lo stesso inquadramento risulta applicabile al personale in comando, ovvero a quello in convenzione. Con riferimento alle segreterie convenzionate ex art. 10, D.P.R. n. 465/1997, trova applicazione lo stesso principio previsto per il personale comandato (Circolare Min. Fin. n. 189/1999), con la conseguenza che il soggetto passivo IRAP è l'ente che utilizza il segretario.

Concorrono a formare la base imponibile IRAP anche gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinale, ovvero contratto di somministrazione, trattandosi di una fattispecie equiparabile a quella del personale distaccato (cfr. circolare, Agenzia delle entrate n. 148/1998).

Anche i compensi corrisposti ai dipendenti appartenenti all'Avvocatura interna rientrano nella base imponibile IRAP (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'art. 50 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 (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate n. 29/2010) ed i 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 sono esclusi dalla base imponibile IRAP.

Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le borse di studio esenti da IRPEF (art. 50, comma 1, lett. c, TUIR) e gli altri interventi di sostegno erogati dalle regioni, dalle province autonome e dai relativi organismi regionali per il diritto allo studio universitario (Legge 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, lett. I), 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"** devono essere indicati:

- 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, 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, Legge 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'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5;
- in colonna 4, la somma delle spese di cui alle precedenti colonne 1, 2 e 3.

Nel **rigo IK5 “Valore della produzione”** deve essere riportato il risultato della somma dei righi precedenti ovvero $IK1+IK2+IK3-4$ col. 4.

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 commerciali (art. 5, D.Lgs. n. 446/1997).

Nel caso di esercizio dell'opzione per l'IRAP “commerciale” (determinata secondo il metodo della produzione netta) saranno 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 delle attività commerciali opzionate e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti (primi 3 titoli delle entrate).

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 interno, sostenuti per la realizzazione 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 ai 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);

• **riga 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 I - Ripartizione della base imponibile determinata secondo il metodo del valore della produzione netta (attività commerciali) nella sezione II del quadro IK

Per la ripartizione della base imponibile riferita all'attività commerciale deve essere 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 normalmente è il 3,9%, salvo 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.

Sezione II - Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)

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.

Sezione III - Ripartizione regionale della base imponibile determinata su 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 ovvero della Provincia autonoma (il codice è indicato nella Tabella delle istruzioni al modello);
- nella colonna 2, la base imponibile imputabile IRAP, corrispondente all'importo indicato al rigo IK5;
- nella colonna 3, la codifica dell'aliquota applicabile (normalmente l'aliquota è pari al 8,5% ed il codice è AP);
- 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 5, l'eventuale credito d'imposta ai fini IRAP, utilizzabile fino a concorrenza dell'imposta di cui alla colonna 4, qualora introdotto da parte di leggi regionali o provinciali, senza essere preceduto dal segno meno;
- nella colonna 6, l'eccedenza relativa all'anno precedente indicata nelle colonne 14 e 15 dei righi IR32 del modello IRAP 2022;
- 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 2022;
- 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 righi 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 IV - Codice fiscale del funzionario delegato

La presente sezione deve essere compilata qualora nell'ambito della stessa pubblica amministrazione vi siano più funzionari che, secondo le rispettive norme regolamentari, sono stati delegati, con provvedimento formale, ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'IRAP. In tal caso, ferma restando la presentazione di un'unica dichiarazione da parte del soggetto cui è attribuita la rappresentanza legale dell'amministrazione, ciascun funzionario delegato compilerà un distinto quadro IR (ad esclusione della sezione I), in cui riportare i dati relativi ai versamenti effettuati.

Pertanto, nel rigo IR41 deve essere riportato il codice fiscale del funzionario delegato a cui si riferiscono i dati esposti nelle predette sezioni II e III del presente quadro.

QUADRO IS - PROSPETTI VARI

Il presente quadro si compone dei seguenti prospetti:

- Sez. I - Deduzioni art. 11, D.Lgs. n. 446/1997;
- Sez. II - Ripartizione territoriale del valore della produzione;
- Sez. III - Società di comodo;
- Sez. IV - Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento;
- Sez. V - Dati per l'applicazione della Convenzione con gli Stati Uniti;
- Sez. VI - Rideterminazione dell'acconto;
- Sez. VII - Opzioni;
- Sez. VIII - Codici attività;
- Sez. IX - Operazioni straordinarie;
- Sez. X - GEIE;
- Sez. XI - Deduzioni/Detrazioni/Crediti d'imposta regionali;
- Sez. XII - Zone franche urbane;
- Sez. XIII - Credito ACE;
- Sez. XIV - Recupero deduzioni extracontabili;
- Sez. XV - Patent box;
- Sez. XVI - Credito d'imposta (art. 1, comma 21, Legge n. 190/2014);
- Sez. XVII - Dichiarazione integrativa;
- Sez. XVIII - Aiuti di Stato;
- Sez. XIX - Valore della produzione Campione d'Italia;
- Sez. XX - Riscatto alloggi sociali;
- Sez. XXI - Versamenti sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19;
- Sez. XXII - Numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero.

Sezione VII: Amministrazioni ed Enti Pubblici che esercitano anche attività commerciali possono optare, ai sensi del comma 2 dell'art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997, per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali secondo le disposizioni dell'art. 5. Alla predetta opzione si applicano le regole previste dal D.P.R. n. 442/1997 (cfr. anche circ. min. 26 luglio 2000, n. 148/E e circ. min. 20 dicembre 2000 n. 234/E).

Pertanto, nell'ipotesi in cui il soggetto sia esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA e dei redditi (e quindi non abbia potuto comunicare l'opzione nel quadro VO), al fine di comunicare l'esercizio dell'opzione va barrata l'apposita casella "opzione" del rigo IS34 e compilata anche la sezione II del quadro IK. La casella "revoca" deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata.

Sezione VIII: Nella presente sezione va indicato il codice ATECO relativo all'attività commerciale, per la quale è stata compilata la sezione II del quadro IK. Nel caso vengano svolte più attività, occorre riportare il codice ATECO dell'attività svolta in via prevalente, ovvero quello per il quale è stato determinato il valore della produzione maggiore.

Sezione XVII: Dichiarazione integrativa - Questa sezione deve essere compilata se nel corso del 2022, sono state presentate dichiarazioni integrative, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (ad esempio dichiarazione integrativa IRAP 2019 relativa al 2018 presentata nel 2023). Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.