



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

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

tel. 0721.1792309 - cell. 328 3893557

paolo.nazzaro@live.com - paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 7 del 12.06.2024

Modello IRAP2024

La nuova scadenza della dichiarazione IRAP.....	pag. 2
Soggetti tenuti alla presentazione del modello IRAP.....	pag. 2
La determinazione della base imponibile Irap degli Enti Pubblici.....	pag. 2
Il metodo retributivo.....	pag. 3
Il metodo commerciale.....	pag. 4

Modello IRAP2024

La nuova scadenza della dichiarazione IRAP

Iniziamo subito col dire che il modello IRAP2024 periodo d'imposta 2023 non riserva particolari novità rispetto agli anni precedenti per gli enti locali e le PA in generale.

La principale novità di quest'anno è rappresentata dal termine per la presentazione della dichiarazione IRAP2024. Infatti

l'art. 11 del D.Lgs. n. 1/2024, e successivamente l'art. 38 del D.Lgs. n. 13/2024, sono intervenuti sui termini di presentazione delle dichiarazioni IRAP (e Redditi), anticipando la scadenza ordinaria prevista in precedenza al 30 novembre, e fissando la nuova scadenza:

- al **15 ottobre 2024** per il solo periodo d'imposta 2023;
- a regime **al 30 settembre dell'anno successivo** alla chiusura del periodo d'imposta.

Soggetti tenuti alla presentazione del modello IRAP

Sono soggetti passivi dell'imposta, art. 3, co. 1, lett. e-bis, D.Lgs. n. 446/1997 e pertanto sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP, le Amministrazioni Pubbliche ed Organi dello Stato.

Per Amministrazioni pubbliche si intendono gli Enti individuati dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001, ovvero:

- tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative;
- le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
- le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni;
- le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
- le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale;
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

Per Organi dello Stato si intendono le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale e della Presidenza della Repubblica, oltre agli Organi legislativi delle Regioni a statuto Speciale.

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** (comma 1, art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997), per gli Enti che svolgono solo attività istituzionale;
- **metodo commerciale** (comma 2, art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997), per gli Enti che svolgono oltre ad attività istituzionale anche attività commerciale (tipicamente i Comuni). Tale metodo, 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, ed è pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Le retribuzioni rientrano nella base imponibile nel momento dell'erogazione (principio di cassa).

Sulla base quanto disposto dal comma 2 dell'art. 10-bis, alle Amministrazioni pubbliche che esercitano attività commerciali, è concessa la possibilità di optare per un regime misto, che permette di abbinare al metodo retributivo previsto per le attività istituzionali, anche il cosiddetto metodo "commerciale",

disciplinato dall'art. 5 dello stesso D.Lgs. n. 446/1997, ma solo con riferimento all'ammontare delle retribuzioni relative al personale utilizzato per le 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 di tale metodo consente un significativo risparmio d'imposta, dovuto a 2 fattori:

- aliquota applicabile più bassa (3,9% invece di 8,5%);
- risultato del valore della produzione netta (VPN) solitamente di segno negativo (di conseguenza l'imposta su questa quota non 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).

Il metodo retributivo

La base imponibile IRAP con l'utilizzo del metodo retributivo è costituita dall'ammontare delle **retribuzioni materialmente erogate** nel periodo d'imposta, considerando:

- retribuzioni erogate per prestazioni di lavoro dipendente ex art. 49 del TUIR;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del TUIR;
- compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative ex art. 50, comma 1, lett. c-bis, TUIR;
- gettoni di presenza ex art. 50, comma 1, lett. g), TUIR;
- indennità di pubblica funzione ex art. 50, comma 1, lett. f), TUIR;
- compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, lett. l), del TUIR.

Deduzioni: alla base imponibile, si devono poi scomputare, secondo quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997:

- spese sostenute per i disabili (deduzione introdotta dall'art. 16, comma 1, lett. b e c, della Legge n. 388/2000);
- contributi per le assicurazioni obbligatori e contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), per il solo personale a tempo determinato.
- spese relative agli apprendisti e al personale assunto con contratto di formazione lavoro;
- somme attribuite a titolo di borse di studio o assegno, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro di-pendente nei confronti del soggetto erogante.

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).

Nel caso di **distacco di personale**, con rimborso da parte del soggetto distaccatario, l'IRAP è dovuta dal distaccatario. Il momento impositivo è quello in cui l'ente distaccatario rimborsa gli oneri sostenuti (retribuzioni e oneri previdenziali) all'ente distaccante (circolare Agenzia delle entrate n. 22/E/2015). L'onere delle remunerazioni corrisposte dall'ente distaccante va escluso dalla base imponibile IRAP di quest'ultimo. Invece, se non è previsto alcun rimborso, le retribuzioni restano comprese nella base imponibile dell'ente distaccante.

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 indipendente-mente dalla tipologia dei redditi corrisposti, ed è pari **all'8,5%** (art. 16 co. 2 D.Lgs. n. 446/1997).

Deducibilità ai fini IRAP dei premi INAIL versati per l'attività istituzionale dopo le modifiche introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 73/2022: a seguito delle modifiche è possibile detrarre l'INAIL **solo per la quota relativa al personale con contratto di lavoro a tempo determinato**.

Il modello IRAP non prevede, in corrispondenza della casella IK1 uno specifico riquadro nel quale indicare l'ammontare dei contributi INAIL versati per il personale istituzionale a tempo determinato, pertanto la quota INAIL dovrà essere portata in deduzione dall'importo indicato nel rigo IK1 relativamente alle retribuzioni del personale dipendente a tempo determinato.

Per quanto riguarda invece il calcolo dell'IRAP secondo il cd. metodo "commerciale", ex art. 10-bis, comma 2, valgono le regole di compilazione precedenti all'emanazione del D.L. n. 73/2022, pertanto la spesa relativa all'INAIL è interamente deducibile.

Il metodo commerciale

Per le Amministrazioni Pubbliche, che svolgono anche attività commerciale, è possibile utilizzare il c.d. metodo commerciale, ma solo per la quota di spesa del personale utilizzato per attività commerciali. Tale metodo, che prevede il calcolo della base imponibile IRAP secondo le regole delle società commerciali (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, ovvero il valore della produzione netta):

- 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.
- è riferibile **solo al personale utilizzato per attività commerciali** dell'Ente in via principale o promiscuamente. Si considerano attività commerciali (per le Amministrazioni Pubbliche) quelle rilevanti ai fini dell'IVA.

Esercitata l'opzione, si determinano due basi imponibili:

1. la prima per le attività istituzionali, sarà determinata seguendo il cd. metodo retributivo (visto sopra), lasciando 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 (personale cd. promiscuo), 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 metodo commerciale (ovvero del valore 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 entrate correnti (come sopra). Tale percentuale sarà poi applicata al totale dei costi promiscui, per stabilire la quota relativa all'attività commerciale.