

L'IRAP NEGLI ENTI LOCALI E L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO DEI REVISORI

DALLA NORMA ALLA PRATICA : CHECK LIST E CONTROLLI

DOTT. MAURIZIO DELFINO – DOTT.SSA ELENA SALVIA



DELFINO&PARTNERS
SpA
SERVIZI E CONSULENZA PER LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE



INDICE DEGLI ARGOMENTI

- ✓ Quadro normativo e soggettività passiva IRAP degli enti locali
- ✓ Metodi di determinazione della base imponibile:
 - ✓ sistema retributivo
 - ✓ sistema commerciale e opzione per il metodo misto
- ✓ Adempimenti periodici e dichiarativi
- ✓ Le verifiche del revisore: attività preliminari, periodiche e di chiusura
- ✓ Controllo di versamenti, deduzioni e dichiarazione IRAP
- ✓ Riflessi nella contabilità pubblica



Check list operative e
principali criticità
riscontrabili



CONTROLLI IRAP: IL RUOLO DEL REVISORE

FUNZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE

- Vigilanza sugli adempimenti fiscali.
- Verifica della regolarità contabile e finanziaria.
- Tecniche motivate di campionamento.
- Segnalazione delle irregolarità riscontrate

OBIETTIVI DEL CONTROLLO IRAP

- Verificare la corretta applicazione del regime IRAP adottato dall'ente.
- Verificare la corretta determinazione della base imponibile.
- Controllare la regolarità e tempestività dei versamenti.
- Verificare la corretta gestione dei due "binari":
 - istituzionale – retributivo;
 - commerciale – contabile.
- Verificare la presentazione tempestiva della dichiarazione annuale IRAP.

La verifica sugli adempimenti fiscali rientra nell'attività di vigilanza indicata nell'art. 239, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 267/2000 – Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito anche Tuel). Tale norma assegna all'Organo di revisione il compito di vigilare anche *"sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità"*, utilizzando anche *"tecniche motivate di campionamento"*. (Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali CNDCEC 2019),



VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI AI FINI IRAP

11.5.1. Verifiche preliminari: l'opzione IRAP

11.5.2. Le verifiche IRAP periodiche

11.7 La sottoscrizione delle dichiarazioni (tra cui IRAP)

Le verifiche di chiusura, la dichiarazione e la riconciliazione

Quali controlli deve effettuare il revisore? Quali anomalie sono semplicemente documentali e quali possono incidere sulla correttezza fiscale dell'ente?

La logica di fondo è quella del § 11.5.1 e § 11.5.2:

- ✓ prima i controlli preliminari **sull'opzione e sul sistema contabile adottato**,
- ✓ poi i controlli periodici **a campione** sulla determinazione della base imponibile, sui versamenti, sulle riduzioni
- ✓ ed infine sulla **dichiarazione IRAP** e sulle risultanze finali



DOCUMENTAZIONE DA ACQUISIRE

- Partita IVA
- Dichiarazione IRAP
- Modelli F24
- Bilancio e Rendiconto
- Carte contabili per il metodo di determinazione della base imponibile commerciale
- Verbali verifiche precedenti
- Avvisi di accertamento e contenziosi in corso



L'IRAP NELL'ENTE LOCALE INQUADRAMENTO GENERALE

Soggettività passiva

Metodi di determinazione dell'imposta

Modalità di versamento

Obblighi dichiarativi

IRAP - D.LGS. N. 446/1997

- 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.



IRAP NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

BASE IMPONIBILE RETRIBUTIVA

- 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 (31 ottobre).

BASE IMPONIBILE COMMERCIALE

- Se gli enti esercitano **anche attività commerciali** – intese come quelle rilevanti ai fini IVA - gli stessi possono **optare** per la determinazione della base imponibile relativa a tali (tutte o solo alcune) attività commerciali:
 - secondo le disposizioni previste per le imprese (determinazione valore della produzione);
 - 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 considerati commerciali e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti**.
- 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.
- 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.

Maggiorazioni: l'aliquota dell'8,5 per cento per le Amministrazioni pubbliche, non potendo, per sua natura, essere incrementata, rimane esclusa dall'applicazione degli automatismi fiscali che comportano maggiorazioni di aliquote per le Regioni con disavanzi nel settore sanitario (risoluzione 1/DF/2021).



IRAP - ADEMPIMENTI PERIODICI ED ANNUALI

Tenuta della contabilità

Versamenti periodici

Versamenti a saldo

Presentazione della dichiarazione annuale



LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ FISCALE

Per gli enti non commerciali:

- ✓ non sussiste, ai fini civilistici, relativamente alla attività istituzionale, alcuno specifico obbligo contabile o amministrativo in termini di rendicontazione se non quelli previsti da norme sul terzo settore o dal codice civile;
- ✓ ma applicano le disposizioni previste per le imprese «relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate (art. 20 D.P.R. 600/1973, v. nel dettaglio artt. 14, 15, 16, 17 e 18), con obbligo di tenuta di una contabilità separata (v. art. 144 TUIR).

Gli enti pubblici locali (comunque esclusi da IRES):

- ✓ adottano la contabilità pubblica obbligatoria;
- ✓ essendo soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata (esonero generalizzato «qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti» (art. 144 c. 6 del TUIR);
- ✓ realizzano «la contabilità separata... nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto», ex art. 19ter a tema di detrazione IVA;
- ✓ effettuano, ai fini IRAP, le registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del «reddito d'impresa» nelle scritture prescritte dalla contabilità pubblica e in base alle modalità ivi stabilite. Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP (in specie commerciale, v oltre), i componenti positivi e negativi vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica e devono essere opportunamente riclassificati.



ATTIVITÀ COMMERCIALI: L'OPZIONE IRAP

- L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.
 - **Comportamento concludente:** il fattore determinante è il comportamento effettivo dell'ente. L'opzione si considera esercitata in sede di versamento del primo acconto mensile 16 febbraio (RM n. 148/E del 26 luglio 2000), calcolato secondo le regole del metodo commerciale. Questo principio prevale su eventuali comunicazioni non effettuate o errate.
 - **Comunicazione ufficiale:** la scelta operata deve essere comunicata ufficialmente nella dichiarazione IVA annuale, barrando la casella nel quadro VO, rigo V050.
 - **Durata e vincolo :** l'opzione è vincolante per almeno un triennio.
- Può essere esercitata **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);
 - L'omessa predisposizione del conto economico aggregato delle attività commerciali con presentazione delle dichiarazioni annuali IRAP in conformità con il metodo scelto (negli acconti) 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).



IL VERSAMENTO IRAP (ART. 30 D.LGS. 446/1997; DM MINISTERO DELLE FINANZE 2 NOVEMBRE 1998, N. 421)

IRAP RETRIBUTIVA - SOGGETTI ART. 10BIS C. 1

- **Acconti mensili** versati entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'erogazione delle retribuzioni e dei compensi (art. 2 DM 241/1998; art. 16 D.Lgs. 446/1997).
- **Versamento del saldo tenendo conto degli acconti già pagati** mensilmente, entro il termine di presentazione della dichiarazione. Le **eccedenze** derivanti dalle operazioni di conguaglio possono essere fatte valere sui successivi versamenti mensili eseguiti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 3 DM 241/1998).
- **Gli eventuali crediti retributivi non possono essere utilizzati per diminuire i versamenti successivi relativi all'attività non istituzionale.**
- Qualora l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione sia pari o inferiore a 10,33 euro l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari al predetto importo.

IRAP COMMERCIALE - SOGGETTI ART. 10BIS C. 2 (OPZIONE)

- Versamento da eseguire con **le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi**, a ciascuna regione in base alla dichiarazione (acconto e saldo).
- Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti **acconti** dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi (salvo per i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 10bis c. 1) Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti.
- L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il **saldo** è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano i 10,33 euro.
- **I crediti risultanti dalla dichiarazione possono essere utilizzati in compensazione** dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione nella quale sono indicati. In base all'art. 3, comma 1, del decreto legge n. 124 del 2019, la compensazione esterna del credito relativo all'IRAP, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019). **Occorre il visto di conformità e la presentazione di modello F24 telematico.**

Gli adempimenti i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.



IL VERSAMENTO DELL'IRAP RETRIBUTIVA

- A decorrere dal 1° gennaio 2008 gli enti pubblici individuati dalle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, titolari di conti presso le tesorerie provinciali, al fine del versamento dell'IRAP utilizzano il modello "F24 enti pubblici". Il modello di versamento può essere utilizzato anche dalle Amministrazioni centrali dello Stato, titolari di conti presso la tesoreria centrale, che non si avvalgono del "Service Personale Tesoro" per il pagamento delle retribuzioni del proprio personale.
 - Il codice tributo da utilizzare è 380E denominato «IRAP», sezione Regioni (risoluzione n. 367/E del 12 dicembre 2007).
- Le amministrazioni periferiche dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, titolari di contabilità speciali, o di ordini di accreditamento, gli ordinatori secondari di spese statali nonché le amministrazioni degli organi costituzionali (comma 4) e gli enti pubblici diversi da quelli indicati al comma 6 del DM 14 art. 1, possono effettuare i versamenti dell'acconto mensile IRAP mediante il "sistema del versamento unitario" di cui agli artt. 17 e seguenti del D.Lgs. n. 241/1997, ossia utilizzando il modello F24 limitatamente ai casi in cui non sia possibile utilizzare il Modello F24EP
 - Il codice tributo da utilizzare è «3858», denominato "Irap – versamento mensile – art. 10-bis, comma 1, Dlgs. n. 446/97", istituito con risoluzione n. 51/E del 15 febbraio 2008 per le istituzioni scolastiche (cfr. risoluzione n. 75/E del 9 agosto 2019).
- Gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici di cui agli articoli 73, comma 1, lett. c) e d), e 74 del Tuir, versano il saldo tenendo conto degli acconti già pagati mensilmente, entro il termine di presentazione della dichiarazione. Non è specificato il codice tributo (si può usare sia il 380E che quello del saldo commerciale, v. oltre).

ACCONTI

ENTRO IL GIORNO 16 (UN
TEMPO 15) DEL MESE
SUCCESSIVO A QUELLO
DELL'EROGAZIONE DELLE
RETRIBUZIONI E DEI
COMPENSI.

SALDO

ENTRO IL 31 OTTOBRE



VERSAMENTO IRAP COMMERCIALE

IL SALDO

- Il versamento a saldo risultante dalla dichiarazione deve essere eseguito entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
- I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione IRAP entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio), il versamento deve, comunque, essere effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello sopra indicato.
- Per gli enti locali, vale il termine del rendiconto (30 aprile), quindi con scadenza ordinaria del saldo al 30 giugno.
- I versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini sopra indicati (30 luglio), maggiorando le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello 0,40% per cento a titolo di interesse corrispettivo.
- Gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa.

⇒ Codice tributo: 300E – IRAP, saldo



VERSAMENTO IRAP COMMERCIALE

GLI ACCONTI

- L'acconto relativo al periodo d'imposta in corso è dovuto nella misura pari al 100 per cento dell'importo indicato nel rigo IR21 sempreché tale importo sia superiore a euro 20,66.
- In base all'articolo 17, comma 3, del D.P.R. n. 435 del 7 dicembre 2001, l'acconto va versato in due rate:
 - ✓ la prima, pari al 40%, entro lo stesso termine per il versamento dell'imposta a saldo del periodo oggetto della dichiarazione, sempreché d'importo non superiore a euro 103. Il versamento della prima rata di acconto può comunque essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo ai predetti termini con la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

⇒ **Codice tributo 301E - IRAP acconto prima rata**
 - ✓ la seconda, pari al residuo 60% (o unica soluzione se la prima rata è inferiore al minimo) entro il 30 novembre.

⇒ **Codice tributo: 302E - IRAP seconda rata o acconto in unica soluzione**
- Acconto previsionale: è facoltà del contribuente commisurare i versamenti in acconto sulla base dell'imposta che si prevede di determinare per lo stesso periodo di competenza, ferma restando, in tal caso, l'applicazione, ai fini del regime sanzionatorio, delle disposizioni dell'articolo 4, comma 2, del D.L. n. 69 del 1989, che prevede delle condizioni di non applicazione delle sanzioni nel caso in cui l'importo non versato in acconto è inferiore al dovuto (ad esempio, se l'imposta dovuta in dichiarazione è inferiore ad una certa soglia oppure se il versamento della prima rata non è inferiore al 40% della somma che risulterebbe dovuta o, per la seconda, se l'importo complessivamente versato non sia inferiore al dovuto).



I DICHIARATIVI FISCALI – CONCETTI GENERALI E IRAP

- L'ente locale è tenuto a presentare le dichiarazioni fiscali al sorgere dei presupposti di legge ed alle scadenze ivi stabilite con le modalità previste – salvo specifiche - per la generalità dei contribuenti, in specie quando titolare di partita IVA.
- L'uso di determinate modulistiche non è definito sempre o solo dalla natura di amministrazione pubblica, eventualmente locale, ma anche dal tipo di attività esercitata. In alcuni casi è, comunque, del tutto influente.
- Nel frontespizio delle dichiarazioni fiscali, è il codice «natura» ad individuare il tipo di soggetto passivo (ai fini statistici). Le codifiche generalmente utilizzate sono:
 - ✓ 15. Enti pubblici non economici
 - ✓ 55. Amministrazioni pubbliche
- La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali **è in generale in capo al rappresentante legale in carica al momento della presentazione** (codice carica 1) ovvero il Sindaco, oppure altro soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione (codice carica 14) o il «Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione» (codice 15). Fa eccezione l'IRAP, dove il rappresentante legale *dovrebbe* firmare solo in caso di più funzionari delegati ai versamenti.
- A parte la dichiarazione IVA, le dichiarazioni sono firmate, in base ai principi di revisione degli enti locali, anche dai **revisori in carica al momento del rendiconto** dell'esercizio cui la dichiarazione si riferisce. Pur validata nella prassi, è dubbia l'obbligatorietà della firma, posto che la norma fa riferimento ai soggetti IRES (v. articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322/1998, imposta dalla quale gli enti locali sono esclusi) (in senso contrario alla sottoscrizione v. nota Agenzia delle entrate del 27 settembre 2007, protocollo 2007/143946).

V, OLTRE

TERMINE PER I DICHIARATIVI IRAP / UNICO ENC È STATO FISSATO DEFINITIVAMENTE AL 31 OTTOBRE



IRAP

LE VERIFICHE PRELIMINARI

La verifica dell'impostazione IRAP e l'opzione per il metodo misto

IRAP: VERIFICHE PRELIMINARI (§ 11.5.1)

- Il revisore deve verificare:
 - ✓ se l'ente ha esercitato l'opzione per il **valore della produzione netta** per i servizi commerciali rilevanti ai fini IVA;
 - ✓ se l'opzione è stata formalizzata (con determinazione del dirigente/responsabile) **entro il 16 febbraio**;
 - ✓ se l'opzione è stata **effettivamente esercitata** in sede di primo acconto;
 - ✓ se l'opzione è stata indicata nel **Quadro VO della dichiarazione IVA**;
 - ✓ se è stato considerato il **vincolo triennale** dell'opzione

- In caso di opzione per il metodo del valore della produzione netta:

- 
- ✓ verifica del sistema utilizzato per rilevare componenti positivi e negativi:
 - ✓ scritture IVA rettifiche/integrate;
 - ✓ contabilità economico-patrimoniale + piano dei conti integrato;
 - ✓ contabilità analitica del servizio;

- ✓ verifica della conservazione di scritture/carte di lavoro per il periodo previsto per l'accertamento.

- In caso di mancata opzione:

- 
- ✓ Segnalazione e/o verifica se non sia opportuna una valutazione (v. requisiti)
 - ✓ Analisi della base imponibile retributiva



L'OPZIONE IRAP

- L'opzione si considera esercitata in sede di versamento del primo acconto mensile 16 febbraio (RM n. 148/E del 26 luglio 2000), calcolato secondo le regole del metodo commerciale. Questo principio prevale su eventuali comunicazioni non effettuate o errate.
- La scelta operata deve essere comunicata ufficialmente nella dichiarazione IVA annuale, barrando la casella nel quadro VO, rigo VO50.
- L'opzione è vincolante per almeno un triennio.
- Può essere esercitata per tutte o solo alcune delle attività rilevanti IVA.

Documentazione da acquisire per la verifica:

- 
- ✓ Verifica dell'esercizio dell'opzione e riflessi sul calcolo dell'IRAP (deduzione del personale commerciale dalla base imponibile retributiva con riferimento a gennaio)
 - ✓ Verifica della spunta del VO
 - ✓ Verifica delle attività per cui è esercitata l'opzione
 - ✓ sono attività «rilevanti IVA»?
 - ✓ è stato fatto un calcolo di convenienza?
 - ✓ persiste ancora la convenienza (=c'è personale impiegato o promiscuo?)
 - ✓ come è stato redatto il conto economico?



QUALI ATTIVITÀ SEPARARE? I REQUISITI



- **Esercizio di attività commerciali**

- ✓ Attività considerate commerciali ai fini IVA



- **Presenza, in una o più attività commerciali, di costi che generano base imponibile retributiva quali:**

- ✓ retribuzioni erogate al personale dipendente

- ✓ redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del TUIR

- ✓ compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del Tuir

- ✓ attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l), del Tuir.



QUALI ATTIVITÀ SEPARARE? IN CONCRETO

- 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...).
- Non si ravvisa nella normativa una delimitazione alle attività opzionabili (presenza o meno di dipendenti, solo VPN positivo...) essendo espressamente previsto solo che si tratti di **attività rilevanti IVA e rimettendo all'Ente la valutazione della convenienza**.
- Da un punto di vista giuridico, ai fini IVA e quindi IRAP, occorrerebbe in ogni caso verificare se si possa trattare di attività rilevanti i sensi del D.P.R. 633/1972 per il quale, negli enti locali, il discrimine è principalmente la sussistenza del presupposto soggettivo.
 - ✓ *In tema di IVA, perché una attività sia rilevante occorre che sia verificato il presupposto soggettivo (mancato esercizio di pubblica autorità ed esercizio abituale di attività commerciale) e quello oggettivo (ovvero che l'introito sia l'effettivo controvalore del servizio ricevuto, anche se erogato "in perdita").*
- I termini operativi, pur in assenza di indicazioni, **dovrebbe trattarsi di attività gestite concretamente in rilevanza IVA da parte dell'Ente** ovvero con annotazione e tenuta dei registri IVA e senza scordare la previsione di appositi capitoli rilevanti IVA per la tenuta della contabilità separata ex art. 19ter DPR 633/1972 ed il corretto esercizio della detrazione.



ATTIVITÀ IN OGNI CASO CONSIDERATE RILEVANTI IVA ANCHE IN CAPO AGLI ENTI PUBBLICI (ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita

Erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;

Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

Gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;

Trasporto e deposito di merci;

Trasporto di persone;

Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

Prestazioni alberghiere o di alloggio;

Servizi portuali e aeroportuali;

Pubblicità commerciale (tra cui sponsorizzazioni);

Telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.



ATTIVITÀ E SERVIZI DI CUI ALLA CIRCOLARE 18/1976 E SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE (ULTERIORI A QUELLI ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Lavorazione e distribuzione di latte (CM 18/1976)	Fabbrica e vendita ghiaccio (CM 18/1976)
Gestione farmacie (CM 18/1976)	Servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie ed analisi profilassi, disinfezione, derattizzazione) (CM 18/1976)
Gestione centri sportivi servizi connessi; impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983 (CM 18/1976)	Canili comunali (CM 18/1976)
Gestione centri di istruzione e culturali, musei e biblioteche servizi connessi (CM 18/1976)	Lavori di studio e ricerca (CM 18/1976)
Gestione musei e biblioteche servizi connessi (CM 18/1976)	Attività editoriale e tipografica (CM 18/1976)
Gestione vie pubbliche e pedaggio (CM 18/1976)	Servizi di affissione (*) (CM 18/1976)
Gestione autoparchi, parcheggi custoditi e parchimetri (*) (Decreto ministeriale 31/12/1983 e CM 18/1976)	Operazioni di finanziamento (CM 18/1976)
Gestione dormitori; mense , comprese quelle ad uso scolastico, bar (CM 18/1976 Decreto ministeriale 31/12/1983)	Gestione opifici, caseifici ecc. (CM 18/1976)
Gestione giochi (CM 18/1976)	Pesa pubblica (CM 18/1976 e Decreto ministeriale 31/12/1983)
Gestione teatri, sale di spettacolo ecc,... (CM 18/1976)	Gestione beni demaniali (*) e patrimoniali (CM 18/1976) (patrimoniali = locazione, cessione e realizzazione di beni patrimoniali "disponibili")
Gestione pinacoteche, gallerie (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Cessione prodotti agricoli, forestali e della pesca (CM 18/1976)
Gestione mostre e spettacoli (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Case di riposo e di ricovero (Decreto ministeriale 31/12/1983)
Essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi (CM 18/1976)	Alberghi diurni e bagni pubblici (Decreto ministeriale 31/12/1983)
Mercati (*) e fiere coperte e servizi connessi (CM 18/1976) , gestione fiere attrezzate (Decreto ministeriale 31/12/1983)	Asili nido (Decreto ministeriale 31/12/1983)

(*) salvo i casi di esercizio di pubblica autorità (= riscossione di entrate aventi natura tributaria e/o con esercizio di poteri autoritativi es. multe e/o in regime giuridico pubblicistico)

(**) a fronte di tariffe che possano considerarsi "corrispettive" (=sinallagma contrattuale e controvalore effettivo del servizio reso) e per le attività diverse da quelle dell'art. 2195 c.c. nell'ambito di una "attività" esercitata in forma di impresa (= ovvero abituale e con una organizzazione di mezzi funzionale al conseguimento di uno scopo «economico» senza necessità della finalità di lucro ovvero della copertura dei costi).



ATTIVITÀ E SERVIZI DI CUI ALLA CIRCOLARE 18/1976 E SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE (ULTERIORI A QUELLI ART. 4 D.P.R. 633/1972)

Convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Spurgo di pozzi neri (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Trasporti di carni macellate (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Corsi extra scolastici di insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Trasporti funebri, pompe funebri (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Giardini zoologici e botanici (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Mattatoi pubblici, macelli (Decreto ministeriale 31/12/1983 CM 18/1976)

Servizi resi nell'interesse dei privati e dietro corrispettivo (CM 18/1976)

Servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili (Decreto ministeriale 31/12/1983)

Altri possibili servizi rilevanti IVA a specificazione dei precedenti ...

Colonnine di ricarica elettriche

Cessione energia da impianti fotovoltaici > 20KWh o sedi commerciali

Servizi di bike sharing

Cessione di rottami ed imballaggi

Collegamenti con le centrali operative della Polizia locale degli impianti di allarme collocati presso abitazioni private ed attività produttive e di servizi (art. 1-bis decreto-legge 30 dicembre 2005, n. 273)

Servizi "Primavera" (assimilabili a quelli degli asili nido)

Sponsorizzazioni (erogazioni in denaro o forniture di beni "gratuite" da parte di imprese)



VALUTAZIONE OPZIONE METODO «MISTO»

CALCOLO DELL'IRAP "COMMERCIALE" (IC)

- Calcolo % incidenza proventi commerciali/entrate correnti
- Redazione conto economico (ricavi – costi), comprendendo i costi promiscui, con determinazione del VPN
- Determinazione base imponibile IRAP

Calcolo imposta ($VPN \times 3,9\% = IC$)

CALCOLO IRAP RETRIBUTIVA (IR)

- 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

Calcolo dell'imposta ($BR \times 8,50\% = IR$)

**Se $IR > IC$
Conveniente esercitare opzione**



L'ESERCIZIO OPZIONE E LA REDAZIONE DEL CONTO ECONOMICO

- L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da **comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili**.
- La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla **sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività** (*NB opzione in sede di primo acconto mensile*).
-  **L'omessa predisposizione del conto economico** aggregato delle attività commerciali con presentazione delle dichiarazioni annuali IRAP in conformità con il metodo scelto (negli acconti) 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).
- Adottando il metodo commerciale, l'Ente è tenuto a calcolare la base imponibile (il Valore della Produzione Netta - VPN) **applicando il principio di competenza economica**. Ciò significa considerare i proventi e gli oneri dell'esercizio di competenza, a prescindere da quando avvengano l'incasso o il pagamento, a differenza del criterio di cassa proprio del metodo retributivo. Lo schema di calcolo di riferimento è quello dell'art. 2425 del Codice civile (vedi schema).
- Il **criterio di determinazione** da seguire è quello proprio delle **società di capitali** e quindi come **differenza** tra la somma delle voci classificabili nel **valore della produzione** di cui al primo comma, lett. A) dell'art. 2425 Cod. civ. e la somma di quelle classificabili nei **costi della produzione** di cui alla lett. B) del medesimo comma, **ad esclusione delle voci B9 per il solo costo dei dipendenti a tempo determinato, B10c, B10d, B12 e B13**, come risultanti dal **conto economico riclassificato** secondo **corretti principi contabili** adottati dall'impresa (art. 1, co. 50, Legge 24 dicembre 2007, n. 244).



DETERMINAZIONE VPN – REGOLE GENERALI

- Ai sensi dell'articolo 5, comma 1 D.Lgs. 446/1997 la base imponibile è costituita dalla **differenza tra il valore e i costi della produzione** di cui alle **lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile** con esclusione delle voci di cui ai numeri:
 - ✓ 9) (costo del personale);
 - ✓ 10) lettera c) (altre svalutazioni delle immobilizzazioni);
 - ✓ 10) lettera d) (svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide);
 - ✓ 12) (accantonamenti per rischi);
 - ✓ e 13) (altri accantonamenti);
 - ✓ nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.
 - Nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'articolo 2425 del codice civile, occorre procedere alla **riclassificazione dei componenti** secondo il suddetto schema.
- Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione:
 - le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11. I costi per prestazioni di collaborazioni coordinate e continuative sono, invece, deducibili se la prestazione è resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
 - la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
 - le perdite su crediti;
 - l'imposta municipale propria di cui al decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.



IL CONTO ECONOMICO IRAP - VALORE PRODUZIONE NETTA

ART. 5 D.LGS. N. 446/1997

Valore della produzione art. 2425, lett. A, Codice civile	-	Costi della produzione art. 2425, lett. B, Codice civile
A 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		B 6) Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Mercì
A 2) Variazioni delle Rimanenze di Prodotti in corso di lavorazione, Semilavorati, Finiti		B 7) Per Servizi
A 3) Variazione dei Lavori in corso di ordinazione		B 8) Per Godimento di Beni di Terzi
A 4) Incrementi di Immobilizzazioni per lavori interni;		B 10a) Ammortamento Immobilizzazioni Immateriali B 10b) Ammortamento Immobilizzazioni Materiali
A 5) Altri Ricavi e Proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio		B 11) Variazioni delle Rimanenze (Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Mercì);
		B 14) Oneri Diversi di Gestione

Con **esclusione** delle voci di cui ai numeri: 9) (costo del personale); 10) lettera c) (altre svalutazioni delle immobilizzazioni); 10) lettera d) (svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide); 12) (accantonamenti per rischi); e 13) (altri accantonamenti)



METODI PER LA STESURA CONTO ECONOMICO IRAP: SISTEMI DI RILEVAZIONE AMMESSI

Registrazioni contabili per attività commerciali (Art. 144, co. 6, TUIR)

Gli enti pubblici che svolgono attività commerciali e che seguono la contabilità pubblica, se optano per l'utilizzo del metodo per commerciale IRAP, possono registrare le operazioni rilevanti ai fini fiscali direttamente nei libri contabili previsti dalla contabilità pubblica, seguendo le regole di quella stessa contabilità.

Determinazione della base imponibile IRAP (Art. 10-bis, D.Lgs. 446/1997)

Per calcolare la base imponibile IRAP:

- *I componenti positivi e negativi (ricavi e costi) devono essere rilevati secondo gli stessi criteri della contabilità pubblica*
- *Tuttavia, devono essere riclassificati per adattarli alle regole IRAP*

Principi vigilanza e controllo CNDCEC revisione enti locali:

Le operazioni che generano ricavi e costi rilevanti ai fini IRAP possono essere annotate attraverso uno dei seguenti metodi:

1. Scritture contabili IVA, opportunamente rettifiche e integrate
2. Contabilità economico-patrimoniale, con piano dei conti integrato
3. Contabilità analitica del servizio o dei servizi

Nei casi 1 e 3 è necessario predisporre **carte di lavoro o scritture integrative**, da conservare per il periodo previsto per l'accertamento.



METODI STESURA CONTO ECONOMICO IRAP: L'USO DELLA CONTABILITÀ IVA

- Alcuni enti utilizzano i dati della contabilità IVA per costruire il conto economico IRAP. Spesso la ricostruzione avviene direttamente da parte del consulente esterno.
-  Quando viene costruito il conto economico IRAP partendo dai dati IVA, occorre **fare attenzione al principio di competenza**. La contabilità IVA registra movimenti al pagamento o incasso, ma ai fini IRAP devono essere riportati i costi e i ricavi nell'anno in cui maturano. L'esempio classico è la bolletta dell'energia: se pagata a gennaio, ma si riferisce a dicembre, va imputata all'anno precedente. Lo stesso vale per corrispettivi incassati in ritardo (es. mensa scolastica).
- In questi casi:
 - ✓ è consigliabile l'uso di distinti sezionali per le attività opzionate, in cui annotare le fatture d'acquisto con imputazione ai conti di costo del conto economico;
 - ✓ è necessario **integrare** i dati con i componenti non oggetto di registrazione IVA (es. **aggiungendo gli ammortamenti, i contributi imponibili IRAP, le rimanenze...**)
 - ✓ È necessario **rettificare** i dati, perché nei registri IVA:
 - ✓ i corrispettivi sono annotati al momento dell'incasso
 - ✓ le fatture di acquisto sono registrate al pagamento



Ma questi movimenti potrebbero riferirsi a **ricavi e costi di competenza di esercizi precedenti**.



METODI STESURA CONTO ECONOMICO IRAP: L'UTILIZZO DEL RENDICONTO E DATI CONTABILI

- I componenti positivi e negativi (ricavi e costi) devono essere rilevati secondo **gli stessi criteri della contabilità pubblica**, ma **riclassificati** per adattarli alle regole IRAP.
- Principalmente:
 - attribuzione dei costi e ricavi alle voci del conto economico IRAP;
 - applicazione del principio di competenza.
- Partendo dai dati contabili dell'Ente, devono essere individuati i **capitoli di entrata e spesa relativi ai servizi opzionati** adottando alcune rettifiche principalmente per:
 - il principio di competenza, depurando componenti relativi ad anni differenti;
 - escludere l'importo dell'IVA dalle entrate e dalle spese, nella misura in cui sia detraibile. In caso di pro rata, va inserita nei costi di esercizio la quota di IVA indetraibile
 - escludere costi e ricavi non imponibili e deducibili IRAP
- E' possibile utilizzare anche i dati dai registri IVA o procedere a verifiche incrociate, pur con l'attenzione sulla differenza tra i due metodi.



VPN: TAVOLA DI RACCORDO TRA BILANCIO E DICHIARAZIONE

Voce di Bilancio (Art. 2425 c.c.)	Descrizione Ricavi	Rilevanza IRAP	Colonna	Voce di Bilancio (Art. 2425 c.c.)	Descrizione Costi	Rilevanza IRAP	Colonna
A1) Ricavi delle vendite e prestazioni	Ricavi da vendita di beni, rette per servizi a domanda individuale (es. asilo nido, scuolabus se gestiti commercialmente), fitti attivi di immobili commerciali.	✓ Sì	IK6	B6) Materie prime e merci	Costi per acquisto di materie prime, beni di consumo (cancelleria, carburanti) e merci destinate alla rivendita. L'IVA indetraibile (non da pro-rata) si incorpora nel costo.	✓ Sì	IK12
A2) Variazioni rimanenze prodotti	Variazione delle rimanenze di beni destinati alla vendita (es. prodotti di una farmacia comunale).	✓ Sì	IK7	B7) Servizi	Costi per utenze, manutenzioni, assicurazioni, consulenze, spese di trasporto e spese bancarie.	✓ Sì	IK13
A3) Variazioni lavori in corso	Rilevante per lavori pluriennali su ordinazione svolti in regime commerciale.	✓ Sì	IK8	B8) Godimento beni di terzi	Canoni di locazione e leasing. Per il leasing, è deducibile solo la quota capitale; la quota interessi, desumibile dal contratto, è indeducibile.	✓ Sì (parzialmente)	IK14
A4) Incrementi immobilizzazioni	Costi capitalizzati per lavori interni su beni strumentali dell'attività commerciale.	✓ Sì	IK9	B10a/b) Ammortamenti	Quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Per marchi e avviamento, la deduzione massima è 1/18 del costo.	✓ Sì	IK15-IK16
A5) Altri ricavi e proventi	Contributi in conto esercizio, plusvalenze da cessione di beni strumentali, rimborsi spese. <u>I contributi sono tassabili a meno che non siano correlati a costi indeducibili.</u>	✓ Sì	IK10	B11) Variazioni rimanenze materie	Variazione (negativa o positiva) delle rimanenze di materie prime e merci.	✓ Sì	IK17
				B14) Oneri diversi di gestione	Imposte deducibili per competenza (es. Iva indetraibile da pro-rata), valori bollati, minusvalenze da alienazione di beni strumentali.	✓ Sì	IK18



LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE COMMERCIALE: DEDUZIONE COSTO DEL PERSONALE

- L'art. 11, comma 4-octies del D.Lgs. 446/1997, introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), consente ai soggetti IRAP che determinano la base imponibile secondo gli articoli da 5 a 9 (quindi anche gli enti pubblici che hanno esercitato l'opzione prevista dal comma 2 dell'art. 10-bis) **di dedurre integralmente il costo del personale dipendente a tempo indeterminato**, al netto delle altre deduzioni già previste.
- Con riferimento all'importo indicato nella **colonna 5**, ovvero **l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente** (art. 11, co. 4-*octies*), tali costi devono riferirsi **esclusivamente al personale impiegato nelle attività commerciali** per le quali è stata esercitata l'opzione oppure, in caso di **utilizzo promiscuo**, in base alla quota specificamente riferibile all'attività commerciale.
- Con riferimento alla formazione del costo, questo comprende il "costo complessivo" delle:
 - ✓ retribuzione base e accessoria
 - ✓ contributi pensionistici (es. Cpdel)
 - ✓ TFR/TFS a carico ente
 - ✓ previdenza complementare (Perseo Sirio, Vigili)
 - ✓ contributi di solidarietà
 - ✓ Premi INAIL

⇒ **Attenzione: la deduzione avviene anche in sede di acconti mensili con riferimento però alle retribuzioni erogate al personale impiegato nelle attività commerciali.**

Sezione	Voce	Descrizione
IK20 colonna 5	Imponibile retribuzioni, collaboratori, compensi occasionali commerciali a tempo indeterminato	Deduzione retribuzioni e compensi relativi ad attività commerciali TI
IK20 colonna 5	Oneri previdenziali dipendenti commerciali a tempo indeterminato	Deduzione contributi previdenziali versati per dipendenti commerciali TI
IK20 colonna 5	INAIL dipendenti commerciali	Deduzione premi assicurativi INAIL per dipendenti commerciali TI
IK 20 colonne 1, 3 e 4	Imponibile retribuzioni apprendisti, disabili, CFL, ricercatori (v. sopra)	Deduzione retribuzioni e compensi relativi a categorie indicate a TD
IK 20 colonna 2	INAIL dipendenti commerciali a tempo determinato	Deduzione premi assicurativi INAIL per dipendenti commerciali a TD



COSTI PROMISCUI

- Nel metodo commerciale, ai costi commerciali "puri" possono essere aggiunti anche i costi "promiscui", ovvero quelli parzialmente riferibili sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale. Si possono dedurre i costi non specificatamente riferibili alle attività commerciali, compresi i costi per personale e collaboratori, sulla base del rapporto indicato dal co. 2 dell'art. 10-bis D.Lgs. 446/1997:

$$\frac{\text{Ricavi e proventi da attività commerciali opzionate}}{\text{Entrate correnti (titoli I, II e III)}} = \% \text{ imputazione}$$

- Un criterio «residuale», individuato dalla dottrina, per i costi relativi a dipendenti, collaboratori coordinati continuativi ecc., le cui prestazioni siano riferibili sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale, consiste nel procedere all'effettuazione di detto rapporto **in base a coefficienti di promiscuità legati al tempo di utilizzazione del personale sulla base di una certificazione annuale da parte dei responsabili di settore, che sarà poi comunicata a chi redige la dichiarazione IRAP:**
 - ✓ per scomputare la base imponibile del lavoro promiscuo dalla base imponibile retributiva (è più semplice farlo "ex post" che durante i versamenti mensili, in specie nel caso di percentuale non definitiva, salvo il corretto esercizio dell'opzione);
 - ✓ per scomputare il costo Inail "promiscuo" dalla base imponibile commerciale.

Attenzione: alcuni enti inseriscono nei costi promiscui molti costi «istituzionali», imputati per la percentuale determinata dall'art. 10bis (entrate commerciali / entrate correnti).

Altri non ne inseriscono alcuno.

A rigore, occorre che si tratti di costi che effettivamente siano "promiscui" e quindi abbiano un collegamento concreto con le attività commerciali opzionate, seppur non esclusivo. In presenza di tale collegamento, è opportuno inserirli (nella misura in cui non vi sia comunque una perdita strutturale, tale da rendere sostanzialmente indifferente l'inserimento, con costi «operativi» maggiori del risparmio fiscale ottenibile...).



CHECK LIST DI CONTROLLO: OPZIONE PER IL METODO DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

- I principi di vigilanza attribuiscono particolare rilievo alla verifica dell'esistenza dell'opzione, alla sua **formalizzazione** e alla **valutazione della convenienza** e della **fattibilità contabile** dell'adozione del criterio del valore della produzione netta.
 - Se l'ente utilizza il regime previsto per i servizi commerciali.
- ☐ È stata verificata l'eventuale opzione dell'ente per l'applicazione ai servizi commerciali del criterio del **"valore della produzione netta"** previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.
- ☐ L'opzione è stata formalizzata mediante apposita determinazione del Dirigente/Responsabile del Servizio.
- ☐ La determinazione è stata adottata entro il termine previsto per il primo versamento mensile e, secondo il documento, entro il **16 febbraio** di ciascun anno.
- ☐ È stato verificato il rispetto dei c.d. **"comportamenti concludenti"**.
- ☐ È stata valutata la convenienza economica dell'opzione per uno o più servizi rilevanti ai fini IVA.
- ☐ È stata valutata la possibilità operativa di elaborare il conto economico del servizio/dei servizi interessati.
- ☐ Il conto economico del servizio è stato considerato secondo la classificazione prevista dall'art. 2425 del Codice civile.



CHECK LIST DI CONTROLLO: VERIFICA DELL'OPZIONE E DELLA CONTABILITÀ DI SUPPORTO

- ☐ L'opzione è stata segnalata nel **Quadro VO della dichiarazione annuale IVA**.
- ☐ È stato verificato il vincolo triennale derivante dall'opzione esercitata in passato.
- ☐ Sono stati individuati i servizi per i quali viene applicato il criterio del valore della produzione netta.
- ☐ È stato verificato il sistema utilizzato dall'ente per rilevare i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.
- ☐ Il sistema utilizzato rientra tra quelli indicati dal documento:
 - ☐ scritture contabili ai fini IVA, rettifiche e integrate;
 - ☐ contabilità economico-patrimoniale e piano dei conti integrato;
 - ☐ contabilità analitica del servizio/dei servizi.
- ☐ In caso di utilizzo delle scritture IVA o della contabilità analitica, sono state predisposte apposite scritture/carte di lavoro.
- ☐ Le scritture e carte di lavoro sono conservate per il periodo previsto per l'accertamento.



LE VERIFICHE PERIODICHE

La determinazione della base imponibile retributiva

L'applicazione del metodo misto

La verifica dei versamenti

IRAP: VERIFICHE PERIODICHE (§ 11.5.2)

- **Controllo a campione su:**
 - ✓ corretta applicazione del metodo contabile ex art. 5 D.Lgs. 446/1997;
 - ✓ corretta riduzione della base imponibile del sistema retributivo per le somme riferibili ai servizi optati;
 - ✓ versamento degli acconti mensili entro il **16 del mese successivo**, tramite **F24EP**;
 - ✓ eventuale ravvedimento operoso in caso di ritardato/omesso versamento.



LA BASE IMPONIBILE RETRIBUTIVA

Base imponibile (emolumenti **erogati** in un determinato mese)



- retribuzioni erogate per prestazioni di lavoro **dipendente**;
- redditi **assimilati** a quelli di lavoro dipendente dell'art. 50 del T.U.I.R.(D.P.R. n. 917/86), escluse le borse di studio esenti da Irpef, come:
 - ✓ compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative (al netto di tutti i vincoli) (comma 1 lett. c bis);
 - ✓ Indennità cariche elettive e gettoni di presenza (comma 1 lett. g);
 - ✓ indennità di pubblica funzione (comma 1 lett. f, es. componenti di seggi elettorali, di giudici popolari, componenti commissioni previste per legge);
- compensi erogati per **lavoro autonomo non esercitato abitualmente** di cui all'articolo 67, comma 1, lettera l), del T.U.I.R. (compresi i redditi menzionati nella predetta disposizione connessi all'assunzione di **obblighi di fare, non fare o permettere**).

Attenzione

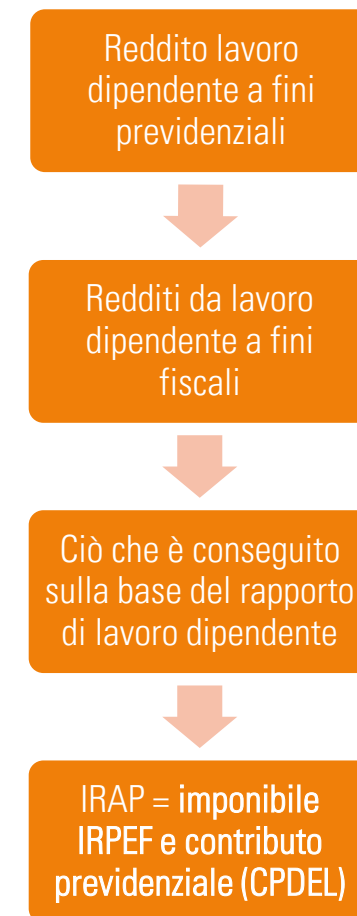
I compensi percepiti in relazione all'esercizio delle altre pubbliche funzioni, non espressamente individuate dall'art. 50, lett. f), o le collaborazioni di cui alla lettera c-bis del TUIR **sono qualificati quali redditi assimilati a lavoro dipendente a meno che non siano svolte da soggetti che esercitano un'arte o una professione**

Ove si verifichi quest'ultima situazione i compensi saranno considerati redditi di lavoro autonomo.



RETRIBUZIONI IMPONIBILI IRAP

- Per la determinazione dell'ammontare delle retribuzioni rilevante ai fini IRAP occorre fare riferimento alla **nozione di redditi da lavoro dipendente agli effetti previdenziali**, così come determinata ai sensi dell'articolo 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153 (sostituito dall'articolo 6 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314).
- L'art. 12, concernente "determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi", stabilisce, al comma 1, che **ai fini contributivi costituiscono, in via generale, reddito di lavoro dipendente i redditi individuati, agli effetti fiscali, come redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del TUIR (già articolo 46).**
- L'articolo 12 della legge n. 153 del 1969 esclude in ogni caso dalla base imponibile determinate somme e valori tassativamente elencati al comma 4, lettere da a) a g).
- In merito alla qualificazione dei redditi di lavoro dipendente, la circolare n. 97 del 1998 fa riferimento alle indicazioni fornite con circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, secondo cui rientra nella categoria reddituale tutto ciò che **è conseguito "sulla base del rapporto" di lavoro dipendente**, anche indipendentemente dal nesso sinallagmatico tra l'effettività della prestazione di lavoro reso e le somme e i valori percepiti dal lavoratore.
- Sono rilevanti ai fini contributivi, e quindi concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP, **tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta e che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, ad eccezione delle somme e dei valori che la norma esclude espressamente dal prelievo contributivo.**



BASE IMPONIBILE: CASI PARTICOLARI

- I compensi per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 10-bis del D.Lgs. 446/1997 se "erogati" dal committente al collaboratore, ovvero **al netto dei contributi posti a carico del committente**, ma **comprensivo della quota di contributi gravante direttamente su quest'ultimo**.
- **Arretrati da sentenza**: le somme sostitutive del reddito da lavoro dipendente e considerati tali ai sensi dell'art. 6 c. 2 del Tuir, sono incluse nella base imponibile IRAP nell'anno della relativa erogazione (cd. criterio di cassa) per un ammontare pari a quello rilevante ai fini previdenziali (V. Risposta 509/2022).
- **Incrementi figurativi**: con riferimento ai dipendenti che transitano dal trattamento di fine servizio al trattamento di fine rapporto, occorre considerare, per il calcolo della base imponibile IRAP, i criteri stabiliti dall'articolo 1, comma 3, del DPCM 20 dicembre 1999, secondo cui **l'incremento figurativo della retribuzione assume rilievo ai fini previdenziali e, quindi, anche ai fini IRAP**.
- **Distacco**: l'IRAP è **dovuta dal distaccatario** con riferimento al momento di corresponsione del **rimborso** e 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.
- **Interinali**: rientra nella base imponibile solo il riaddebito del costo del personale fatta dalla società interinale al netto degli oneri riflessi e con riferimento al momento del pagamento, a prescindere dal periodo di svolgimento dell'attività lavorativa. Non rientra nella base imponibile l'aggio pagato alla società.

Utilizzo del dipendente di altro soggetto

Dal 1/1/2025 il **distacco** del personale è rilevante IVA (nell'esercizio di attività di impresa, circolare n. 5 /E 16 maggio 2025), per l'abrogazione dell'art. 8 comma 35, L. n. 67/1988, che considerava i rimborsi fuori campo IVA, in applicazione sentenza Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-94/19 dell'11 marzo 2020. Analoga conclusione vale per l'istituto del comando (Risposta n. 142/2026).

Disposizione analoga è però tutt'oggi prevista per il lavoro interinale dall'art. 26-bis della Legge n. 196/1997 ai sensi del quale vengono escluse dall'applicazione dell'imposta le somme erogate a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali per il personale con contratto di somministrazione a tempo determinato.

Il principio di diritto n. 7/2020 ha chiarito che l'esclusione, in questo caso, si applica anche in presenza di un rapporto di mandato senza rappresentanza.



LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE RETRIBUTIVA

Sezione	Voce	Descrizione
IK1	Imponibile retribuzioni dipendenti istituzionali	Retribuzioni lorde soggette a IRAP lavorato impiegati in attività istituzionali (v. prospetti paghe)
IK1	Imponibile lavoratori interinali	Retribuzioni lorde per lavoratori interinali impiegati in attività istituzionali (v. fatture società quota componente relativa alla sola retribuzione)
IK2	Imponibile indennità amministratori ed altri redditi assimilati	Indennità e redditi assimilati percepiti da amministratori e altri soggetti
IK3	Imponibile compensi occasionali e altri obblighi di fare	Compensi per prestazioni occasionali e obblighi contrattuali
IK4 colonna 2	Imponibile retributivo dipendenti/collaboratori istituzionali rientranti nelle categorie protette (disabili)	Deduzioni per soggetti appartenenti a categorie protette
IK4 colonna 2	Imponibile retributivo apprendisti istituzionali	Deduzioni per apprendisti impiegati in attività istituzionali
IK4 colonna 3	Imponibile retributivo CFL istituzionali	Deduzioni per contratti di formazione e lavoro
IK4 colonna 1	Imponibile redditi ricercatori e docenti rientrati dall'estero istituzionali	Deduzioni per personale rientrato dall'estero



DEDUZIONI

- Dalla somma delle varie componenti della base imponibile retributiva si scomputano, secondo quanto disposto dall'art. 11, D.lgs. n. 446/97 come novellato dal D.L. 73/2022:
 - ✓ i **contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro**, per i soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
 - ✓ le **spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro**:
 - ✓ per i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli da 5 a 9 (enti commerciali e **PA metodo «misto»**), in relazione al personale dipendente diverso da quello a tempo indeterminato;
 - ✓ **per i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli 10, comma 1, e 10-bis, comma 1 (enti non commerciali e PA metodo retributivo).**
- Per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 (enti commerciali e **PA metodo «misto»**), è ammesso in deduzione il **costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato**. La deduzione di cui al primo periodo è altresì ammessa, nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni **lavoratore stagionale impiegato** per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.



DEDUZIONE INAIL

- E' confermata:
- ✓ la deducibilità delle spese per apprendisti, disabili e personale assunto con CFL dalla **base imponibile retributiva**.
- ✓ la deducibilità piena del costo del personale a tempo indeterminato (INAIL compreso, ed anche oneri previdenziali) per la base **imponibile commerciale**. Per i lavoratori a tempo determinato sono deducibili solo INAIL e spese per apprendisti, disabili e CFL.

Ne deriva
l'indeducibilità per
l'Agenzia delle entrate
dell'INAIL dalla base
imponibile retributiva.



La Risoluzione n. 140/2000 **aveva escluso la deducibilità dei contributi INAIL dalla base imponibile retributiva** in quanto «consentita soltanto nelle ipotesi in cui i premi stessi non siano già stati computati in diminuzione della base imponibile». Così non è per le retribuzioni «assunte a tassazione ai fini dell'Irap già al netto dei premi stessi».

- Tuttavia, la deduzione dei contributi Inail è stata ammessa in ogni caso in base all'interpretazione letterale della norma fornita dalle Sentenze Corte di Cassazione nn. 15036 e 15037 del 16 giugno 2017, non considerando l'interpretazione (sostanziale) data dall'Agenzia delle entrate.
 - L'Agenzia non ha mai avallato ufficialmente tale interpretazione, non aggiornando la modulistica dichiarativa in cui è sempre mancato l'apposito campo per cui o si procede a decurtare direttamente la base imponibile o si procede a chiedere il rimborso all'Agenzia delle entrate.
 - Gli uffici dell'Agenzia delle entrate territoriali hanno dato risposte contrastanti alle richieste di rimborso. Alcuni lo hanno concesso, altri hanno indicato la soluzione della dichiarazione integrativa. La prima soluzione appare quella più corretta, ma negli anni molti enti hanno proceduto decurtando direttamente la base imponibile.
- ✓ Con la modifica all'art. 11 viene meno la deducibilità (con effetto retroattivo) per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, restando apparentemente limitata a quello a tempo determinato pur con l'avvertenza che la *ratio* del legislatore pare quella di escluderla alla radice per la base imponibile retributiva (v. **interpello DRE Veneto 907-182/2025 e dettaglio del rigo IS1** riporta "Per gli enti non commerciali tale deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale, in quanto per detti soggetti che svolgono solo l'attività istituzionale e che determinano il valore della produzione con il metodo "retributivo" le retribuzioni e i redditi di cui alla sezione I del quadro IE sono già al netto dei contributi assicurativi." Un principio valido anche per le pubbliche amministrazioni, che però compilano il quadro IK.



DEDUZIONE DISABILI

- Sono deducibili dalla base imponibile IRAP le spese relative ai lavoratori disabili sostenute a partire dal periodo di imposta 2001.
 - Tra i lavoratori disabili che possono essere impiegati rientrano sia il **personale disabile individuato ai sensi dell'art. 1 della legge 68/1999**, sia i disabili che al momento della assunzione erano in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge n. 482/1968, **a condizione che la minorazione sia riconosciuta dagli organi competenti** ai sensi delle disposizioni recate dalle citate leggi n. 68 del 1999 e n. 482 del 1968.
 - Risultano deducibili i costi del personale impiegato tramite contratti di lavoro dipendente e **contratti di collaborazione coordinata e continuativa**, anche nella forma a progetto. L'impiego dei lavoratori disabili può avvenire anche attraverso lo svolgimento di **tirocini formativi** finalizzati all'assunzione. Pertanto anche le somme erogate a titolo di **borsa di studio-lavoro** per i disabili sono deducibili, fermo restando la condizione di disabilità accertata dagli organi competenti.
 - **Non assume rilevanza la forma contrattuale** (lavoro dipendente, collaborazione) fermo restando che **nel contratto deve essere rilevato lo stato di disabilità**. Lo stato di disabilità deve risultare dal contratto di impiego, pena l'indeducibilità dei relativi costi.
- L'applicazione del beneficio **non è collegata alla formazione della quota di riserva** obbligatoria essendo riconosciuto a tutti i lavoratori presenti in organico che, in possesso dei requisiti di legge, sono stati riconosciuti disabili dagli organi competenti.
 - Non va operata alcuna distinzione tra l'inserimento nel lavoro di nuovi disabili e la conservazione del posto di lavoro nei confronti di soggetti la cui **inabilità è stata riconosciuta durante l'attività lavorativa**.
 - Nel caso di **sopravvenuta inabilità** in costanza di rapporto di lavoro, l'esclusione dalla base imponibile IRAP **decorre dal momento in cui il lavoratore ha acquisito lo status di disabile**, così come definito dall'articolo 1 della legge n. 68 del 1999, sulla base della certificazione rilasciata dagli organi competenti.
 - ✓ Sostanzialmente, la deduzione può valere su base «retroattiva» nel caso in cui l'Ente ne abbia formale conoscenza in un periodo successivo alla presentazione della dichiarazione, legittimando la presentazione di una integrativa.



LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE RETRIBUTIVE IN DICHIARAZIONE IRAP

Sezione	Voce	Descrizione
IK1	Imponibile retribuzioni dipendenti istituzionali	Retribuzioni lorde soggette a IRAP lavoratori impiegati in attività istituzionali (v. prospetti paghe)
IK1	Imponibile lavoratori interinali	Retribuzioni lorde per lavoratori interinali impiegati in attività istituzionali (v. fatture società quota componente relativa alla sola retribuzione)
IK2	Imponibile indennità amministratori ed altri redditi assimilati	Indennità e redditi assimilati percepiti da amministratori e altri soggetti
IK3	Imponibile compensi occasionali e altri obblighi di fare	Compensi per prestazioni occasionali e obblighi contrattuali
IK4 colonna 2	Imponibile retributivo dipendenti/collaboratori istituzionali rientranti nelle categorie protette (disabili)	Deduzioni per soggetti appartenenti a categorie protette
IK4 colonna 2	Imponibile retributivo apprendisti istituzionali	Deduzioni per apprendisti impiegati in attività istituzionali
IK4 colonna 3	Imponibile retributivo CFL istituzionali	Deduzioni per contratti di formazione e lavoro
IK4 colonna 1	Imponibile redditi ricercatori e docenti rientrati dall'estero istituzionali	Deduzioni per personale rientrato dall'estero



CHECK LIST DI CONTROLLO – METODO CONTABILE E RETRIBUTIVO



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Prospetti settore paghe/consulente del lavoro con la determinazione mensile della base imponibile, anche per la verifica delle deduzioni operate;
- ✓ versamenti F24EP codice 380E per verifica a campione (o mese per mese) del versamento mensile e della coincidenza con il prospetto presentato;
- ✓ eventuali ravvedimenti.
- ✓ In caso di deduzione, acquisizione a campione di dati utili alla verifica (v oltre)
- ✓ Verifica eventuale deduzione INAIL
- ✓ Verifica della presenza di personale distaccato o interinale (da considerare nella B.I. retributiva in + o in -)

METODO RETRIBUTIVO

(mensilmente/trimestralmente)

- ☐ È stata verificata la corretta determinazione della base imponibile IRAP con riferimento al **sistema retributivo**.
- ☐ Sono state verificate **le somme pagate** nell'ambito dei servizi interessati dal sistema retributivo.
- ☐ È stata verificata la **corretta riduzione** della base imponibile per le somme pagate nei servizi per i quali l'ente ha optato per il criterio misto.
- ☐ Sono stati effettuati **controlli a campione** sugli emolumenti utilizzati per la determinazione della base imponibile.

Le linee guida prescrivono espressamente che la verifica sia effettuata con la **tecnica del campionamento** e, per il metodo contabile, richiama l'applicazione delle norme fiscali di determinazione della base imponibile previste dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Considerando la periodicità di predisposizione della dichiarazione IRAP, le verifiche sul metodo contabile possono essere svolte in sede di predisposizione dei dichiarativi fiscali, periodicamente limitandosi alla verifica delle determinazioni degli acconti mensili.



CHECK LIST DI CONTROLLO – METODO CONTABILE E RETRIBUTIVO

METODO CONTABILE (nei termini di predisposizione della dichiarazione)

- ☐ Per i servizi commerciali per i quali è stata esercitata l'opzione per il valore della produzione netta, è stata verificata la corretta applicazione del **metodo contabile** previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.
- ☐ Sono stati verificati, mediante **campionamento**, i dati utilizzati per la determinazione della base imponibile.
- ☐ È stata verificata la coerenza tra le scritture contabili e i dati utilizzati per la determinazione dell'IRAP.
- ☐ È stata verificata la corretta imputazione dei componenti rilevanti ai fini IRAP.
- ☐ Eventuali rettifiche/integrazioni delle scritture IVA sono adeguatamente documentate



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Carte di lavoro per la predisposizione del conto economico (es. anche anno precedente), tipo Excel, Tabelle, relazioni..
- ✓ Verifica a campione della coerenza tra le carte di lavoro ed i dati di riferimento (bilancio – registri IVA);
- ✓ Verifica a campione dell'applicazione del principio di inerenza e competenza
- ✓ Verifica della presenza di integrazione ai dati IVA e relativi prospetti / fonti (es. ammortamenti)

Le linee guida prescrivono espressamente che la verifica sia effettuata con la **tecnica del campionamento** e, per il metodo contabile, richiama l'applicazione delle norme fiscali di determinazione della base imponibile previste dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Considerando la periodicità di predisposizione della dichiarazione IRAP, le verifiche sul metodo contabile possono essere svolte in sede di predisposizione dei dichiarativi fiscali, periodicamente limitandosi alla verifica della determinazione degli acconti mensili.



CHECK LIST DI CONTROLLO - DEDUZIONI RELATIVE AL PERSONALE

VERIFICHE PERIODICHE

- ☐ È stata verificata la corretta applicazione delle deduzioni previste ai fini IRAP.
- ☐ È stata verificata la riduzione della base imponibile per le spese sostenute per il personale disabile.
- ☐ È stata verificata la corretta considerazione del personale assunto con contratto di formazione-lavoro.
- ☐ È stata verificata la corretta considerazione del personale assunto con contratto di apprendistato.
- ☐ Le deduzioni effettuate nella dichiarazione annuale IRAP sono coerenti con le risultanze della contabilità del personale.
- ☐ Sono stati effettuati controlli a campione sulla documentazione del personale interessato.

Esempio controllo a campione

- ☐ presenza del dipendente nel campione;
- ☐ tipologia del rapporto di lavoro;
- ☐ documentazione relativa all'assunzione;
- ☐ importo del costo sostenuto;
- ☐ importo effettivamente portato in riduzione della base IRAP;
- ☐ coerenza tra contabilità, prospetto IRAP e dichiarazione.



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Prospetto con la determinazione della base imponibile retributiva (es. tabelle inviate dal settore paghe/consulente del lavoro) dal quale dedurre:
 - ✓ base imponibile mensile
 - ✓ deduzioni (es. disabili, CFL)
- ✓ versamenti periodici per la verifica di corrispondenza;
- ✓ verifica a campione su personale indicato nei prospetti,



CHECK LIST – VERSAMENTI DEGLI ACCONTI IRAP E RAVVEDIMENTI

VERSAMENTI

- ☐ Per il metodo retributivo, sono stati verificati gli **acconti mensili IRAP**.
- ☐ È stato verificato che gli acconti siano stati versati entro il **16 del mese successivo**.
- ☐ I versamenti sono stati effettuati mediante **Modello F24EP**.
- ☐ È stata verificata la corrispondenza tra base imponibile, imposta dovuta e importi versati.
- ☐ Sono stati verificati i versamenti mediante acquisizione dei relativi modelli/documenti di pagamento.
- ☐ Sono stati verificati eventuali scostamenti tra importi teoricamente dovuti e importi effettivamente versati

RAVVEDIMENTI

- ☐ Sono stati individuati eventuali acconti IRAP versati tardivamente o omessi.
- ☐ Per ciascun ritardo/omissione è stata verificata l'eventuale regolarizzazione.
- ☐ È stato verificato, ove necessario, il ricorso al **ravvedimento operoso**.
- ☐ Sono stati verificati imposta, interessi e sanzioni eventualmente dovuti.
- ☐ Le regolarizzazioni sono adeguatamente documentate nelle carte di lavoro.



Documentazione da acquisire per la verifica:

- ✓ Versamenti F24EP codice 380E;
- ✓ Eventuali ravvedimenti
- ✓ Prospetti riepilogativi settore paghe

E' richiesta espressamente di verificare, in presenza di ritardato od omesso versamento di un acconto mensile, l'effettuazione del ravvedimento operoso



IRAP

LE VERIFICHE DI CHIUSURA

La verifica complessiva dei versamenti

La dichiarazione IRAP

Il visto di conformità

Riconciliazioni contabili e carte di lavoro

IRAP: CONTROLLI ANNUALI E CHIUSURA

- Il revisore verifica:
 - ✓ deduzione dalla base imponibile delle spese sostenute per personale disabile assunto con contratto di formazione-lavoro/apprendistato, nei casi previsti;
 - ✓ rispetto di **termini e importi dei versamenti IRAP**;
 - ✓ pagamento tempestivo dell'eventuale **saldo a debito** risultante dalla dichiarazione annuale;
 - ✓ controllo di entrambi i binari, se presenti;
 - ✓ presentazione nei termini della **Dichiarazione annuale IRAP**



Da tenere distinta dalla vigilanza periodica:

- ✓ il revisore **deve sottoscrivere la dichiarazione IRAP**;
- ✓ l'obbligo riguarda anche il revisore cessato, per l'annualità collegata alla relazione sul rendiconto;
- ✓ il documento richiama la sanzione prevista dall'art. 9, c. 5, D.Lgs. 471/1997



CHECK LIST DI CONTROLLO - VERIFICA COMPLESSIVA DEI VERSAMENTI

- ☐ Sono stati verificati i **termini dei versamenti IRAP**.
- ☐ Sono stati verificati gli **importi dei versamenti IRAP**.
- ☐ È stata verificata la coerenza tra i versamenti e le risultanze della contabilità.
- ☐ È stata verificata la posizione IRAP relativa al **binario istituzionale-retributivo**.
- ☐ È stata verificata la posizione IRAP relativa al **binario commerciale-contabile**, ove applicabile.
- ☐ Sono stati verificati gli eventuali saldi a debito risultanti dalla dichiarazione annuale.
- ☐ Sono state verificate le compensazioni dei crediti presente in dichiarazione
- ☐ Gli eventuali saldi a debito sono stati versati nei termini.



IL VERSAMENTO IRAP (ART. 30 D.L. 446/1997; DM MINISTERO DELLE FINANZE 2 NOVEMBRE 1998)

Riproponi slides

IRAP RETRIBUTIVA - SOGGETTI ART. 10BIS C. 1

- Acconti mensili versati entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'erogazione delle retribuzioni e dei compensi (art. 2 DM 241/1998; art. 16 D.Lgs. 446/1997).
- Versamento del saldo tenendo conto degli acconti già pagati mensilmente, entro il termine di presentazione della dichiarazione. Le eccedenze derivanti dalle operazioni di conguaglio possono essere fatte valere sui successivi versamenti mensili eseguiti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 3 DM 241/1998).
- Gli eventuali crediti retributivi non possono essere utilizzati per diminuire i versamenti successivi relativi all'attività non istituzionale.
- Qualora l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione sia pari o inferiore a 10,33 euro l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari al predetto importo.

IRAP COMMERCIALE - SOGGETTI ART. 10BIS C. 2 (OPZIONE)

- Versamento da eseguire con **le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi**, a ciascuna regione in base alla dichiarazione (acconto e saldo).
- Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti **acconti** dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi (salvo per i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 10bis c. 1) Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti.
- L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il **saldo** è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano i 10,33 euro.
- I **crediti risultanti dalla dichiarazione possono essere utilizzati in compensazione** dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione nella quale sono indicati. In base all'art. 3, comma 1, del decreto legge n. 124 del 2019, la compensazione esterna del credito relativo all'IRAP, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019). Occorre il visto di conformità e la presentazione di modello F24 telematico.

Gli adempimenti i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.



ERRORI NEI VERSAMENTI DI IRAP ISTITUZIONALE

- **Maggior acconti IRAP mensili:** nel caso in cui sia stato effettuato erroneamente un duplice versamento a titolo di acconto mensile IRAP o un versamento in misura superiore a quanto effettivamente dovuto, le amministrazioni pubbliche possono far valere l'acconto versato in eccedenza, a titolo di saldo dell'imposta.
- **Minor acconto IRAP mensile:** in dichiarazione non è disciplinato il caso contrario ovvero se sia necessario un «ravvedimento operoso» nel caso di minor versamento periodico. Un minor versamento di IRAP istituzionale potrebbe essere sanato in dichiarazione, con il versamento «a saldo» e senza sanzioni, purché si ricada nelle specificazioni previste per i ridotti versamenti in acconto oppure, operandosi, a *contrariis* rispetto alla deduzione in dichiarazione del costo del personale promiscuo dall'IK1, di congruagli relativi all'inserimento di personale promiscuo o commerciale, escluso dal versamento in corso d'anno. Operativamente, a differenza di anni fa, la modulistica IRAP non prevede la distinzione mensile degli acconti sicché tutto viene esposto cumulativamente rendendo improbabile, in specie in presenza di un'eccedenza a credito, anche eventuali controlli da parte dell'AE.
- **Compensazione IRAP «interna»:** in dichiarazione si precisa che gli eventuali crediti evidenziati nella sezione non possono essere utilizzati per diminuire i versamenti successivi relativi all'attività non istituzionale. Ovvero: il credito IRAP istituzionale non può essere compensato «internamente» con IRAP commerciale né il credito da IRAP istituzionale può essere compensato in F24. L'IRAP istituzionale può essere ridotta solo con IRAP istituzionale (risposta n. 62 del 3 marzo 2026).

- **Maggiore IRAP istituzionale versata:** eccedenza in dichiarazione, compensabile internamente con IRAP istituzionale, dalla presentazione della dichiarazione IRAP;
- **Minore IRAP istituzionale versata:** ravvedimento operoso mese per mese (o in sede di sistemazione contabile con riferimento a dicembre dell'anno di imposta) o in sede di congruaglio in dichiarazione (se il minor versamento dipende da congruagli *diversi* da errori versamenti in sede di acconti periodici);
- **Maggiore IRAP commerciale versata:** eccedenza in dichiarazione compensabile internamente con IRAP commerciale oppure in compensazione esterna in F24 (per importi superiori a 5.000 euro visto di conformità);
- **Minore IRAP commerciale versata (acconto o saldo):** ravvedimento operoso.

**Sanzione omesso versamento: 25% dell'imposta non versata
(dal 1° settembre 2024)**



LA DICHIARAZIONE IRAP NEGLI ENTI LOCALI

- **Natura:** I soggetti tenuti a presentare il quadro IK devono 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
- **Sottoscrizione** (v. oltre):
 - **Dichiarante diverso dal contribuente:** a differenza degli altri dichiarativi, il rappresentante legale (codice carica 1) *dovrebbe* firmare solo in caso di più funzionari delegati ai versamenti (codice carica 14);
 - **Revisori:** a parte la dichiarazione IVA, le dichiarazioni sono firmate, in base ai principi di revisione degli enti locali, anche dai **revisori in carica al momento del rendiconto** dell’esercizio cui la dichiarazione si riferisce. Pur validata nella prassi, persistono dubbi sull’obbligatorietà della firma, posto che la norma fa riferimento ai soggetti IRES (v. articolo 1, comma 5, del DPR n. 322/1998, imposta dalla quale gli enti locali sono esclusi) (in senso contrario alla sottoscrizione v. nota Agenzia delle entrate del 27 settembre 2007, protocollo 2007/143946).
- **Termini di presentazione:** la dichiarazione IRAP deve essere presentata entro i termini previsti dal regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni. Per i soggetti all’imposta sul reddito delle società di cui all’articolo 73, comma 1, del Tuir, nonché per le **amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-bis) dell’articolo 3**, il termine è fissato nell’ultimo giorno **del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta (31 ottobre)**.
- **Modalità:** la dichiarazione va presentata **esclusivamente per via telematica** all’Agenzia delle Entrate: a) direttamente dal dichiarante; b) tramite un intermediario abilitato; c) tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni dello Stato); d) tramite società appartenenti al gruppo. La dichiarazione si considera **presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione** dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate. **La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l’avvenuto ricevimento dei dati**, rilasciata sempre per via telematica.



COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IN CASO DI PIÙ FUNZIONARI DELEGATI

Caso: unico funzionario	Caso: più funzionari delegati
La dichiarazione IRAP è presentata dal soggetto che emette i provvedimenti autorizzativi dei versamenti.	La dichiarazione IRAP è unica e presentata dal rappresentante legale dell'amministrazione .
Compila un solo quadro IK con tutte le sezioni necessarie (I, II o III).	Il rappresentante legale compila un modulo IK riepilogativo (barrando l'apposita casella) con la somma dei dati dei funzionari delegati.
Compila un solo quadro IR con tutte le sezioni pertinenti.	Il rappresentante legale compila il quadro IR con la ripartizione regionale e i versamenti complessivi .
Nessuna numerazione particolare richiesta.	I moduli IK e IR devono essere numerati progressivamente a partire da 1.
Nessun altro funzionario coinvolto.	Ogni funzionario delegato compila un quadro IK distinto con il proprio codice fiscale e le sezioni I, II o III.
—	Ogni funzionario compila anche un quadro IR distinto (escluse le sezioni I), con: — Sezione II: versamenti attività non istituzionale — Sezione III: versamenti attività istituzionale — Sezione IV (rigo IR41): proprio codice fiscale
—	I moduli dei funzionari devono avere numerazione successiva a quella del rappresentante legale.



LA FIRMA DELLA DICHIARAZIONE IRAP

- Nelle norme che disciplinano la contabilità degli enti locali, in particolare il D.Lgs. n. 118/2011 ed il D.Lgs. n. 267/2000, **non si trova preciso riscontro del termine, utilizzato nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IRAP per “provvedimento autorizzativo versamento IRAP”**. La disposizione pare essere riferita più alle amministrazioni centrali, dotate di particolare autonomia gestionale nell’ambito di una struttura complessa, che a quelle locali.
- Nella prassi operativa degli enti locali difficilmente si riscontrano intercalari compilati da più uffici, quanto piuttosto la **sottoscrizione di un unico modulo** ad opera del Rappresentante legale ovvero di un «funzionario delegato» che può essere il dirigente dell’ufficio ragioneria o del personale.
- Tuttavia, questo potrebbe non coincidere con i provvedimenti amministrativi «formali» che hanno determinato il versamento IRAP.

Si possono adottare due interpretazioni:

- Considerare come provvedimenti «autorizzativi» i provvedimenti amministrativi **che determinano la formazione della base imponibile** ossia:
 - per quanto riguarda il personale dipendente (o assimilati), i contratti di lavoro individuale, le liquidazioni delle retribuzioni accessorie, ecc.;
 - per quanto riguarda le collaborazioni coordinate e continuative o le attività di lavoro autonomo occasionale i provvedimenti che approvano i contratti/disciplinari e le eventuali successive liquidazioni degli importi dovuti.
- Perciò, salvo che non si adottino diversi “provvedimenti formali” di individuazione, **si potrebbe ritenere che il funzionario deputato alla sottoscrizione dei provvedimenti amministrativi sopra indicati si possa considerare come “funzionario delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti IRAP”**.
- Si potrebbe viceversa attribuire tale qualifica al modello F24EP o al mandato di pagamento.
- Ciò potrebbe semplificare e ridurre la portata di quanto previsto dalle istruzioni per la compilazione del modello IRAP in quanto, normalmente, **è solamente il responsabile del servizio finanziario delegato a tali adempimenti** e, quindi, difficilmente vi sarebbero più funzionari delegati.



- Nell’incertezza o in assenza di una chiara definizione dei soggetti «delegati», si adotta una soluzione più pragmatica.
- Per prassi negli enti locali si tollera che la **firma della dichiarazione IRAP sia comunque apposta dal Sindaco**, in quanto legale rappresentante dell’Ente, in analogia a quanto previsto per la generalità delle dichiarazioni fiscali.
- Non si ha notizia di particolari censure da parte dell’Amministrazione finanziaria della prassi di cui sopra, pur nella considerazione che ciò potrebbe essere dovuto al fatto che non siano censiti in anagrafica fiscale in quanto non rappresentanti a fini legali (codice 14).



LA SOTTOSCRIZIONE DEI REVISORI

- La dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione (articolo 1, comma 5, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) ossia:
 - dal revisore legale iscritto nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tal caso va indicato, nella casella "Soggetto", il codice 1);
 - dal collegio sindacale (in tal caso va indicato, nella casella "Soggetto", per ciascun membro il codice 4);
 - dal responsabile della revisione (ad esempio il socio o l'amministratore) se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tal caso va indicato, nella casella "Soggetto", il codice 2). Occorre compilare, inoltre, un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare, nella casella "Soggetto", il codice 3 senza compilare il campo firma.
- Il soggetto che effettua il controllo contabile deve, inoltre, indicare il proprio codice fiscale.
- Il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno di imposta – ancorché cessato dal suo incarico – è comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità, pena l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (cfr. risoluzione n. 62 dell'8 giugno 2011).
- L'art. 1 c. 5 322/1998 fa riferimento ai soggetti IRES tra cui non figurano gli enti locali. In base al tenore letterale delle norme NON sussisterebbe un obbligo di sottoscrizione da parte dei revisori degli enti locali, pur essendoci evidenti analogie tra il controllo ex art. 234 e ss. TUEL ed art. 2409ter c.c. (si veda ora il D.Lgs. 39/2010, in specie l'art.14) al quale l'art. 9 del D.Lgs. 471/1997 fa riferimento per quanto attiene alle **sanzioni applicabili**.
- In ogni caso, i principi di revisione contabile degli enti locali ne prevedono la sottoscrizione.

Sanzione

Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250.



IL VISTO DI CONFORMITÀ

- Per chi intende utilizzare crediti in compensazione esterna (con altri tributi), l'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 ha previsto l'obbligo di certificazione della contabilità e della dichiarazione tramite l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Attualmente il limite è per la compensazione di importi superiori a 5.000 euro.
- Il visto va apposto da particolari soggetti (es. professionisti abilitati), in possesso di idonea polizza assicurativa e iscritti in elenchi tenuti dalle Direzioni regionali.
- In alternativa si può richiedere al Revisore legale, ovvero ai componenti del Collegio sindacale, di procedere alla esecuzione degli stessi controlli che effettuano i soggetti che appongono il "visto di conformità", in tal modo da permettere di barrare la casella "attestazione".
- Con la risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010, l'Agenzia delle entrate ha equiparato l'operato del collegio dei revisori nei comuni a quello degli organi di controllo nelle società di capitali. Pertanto, la sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte dell'organo di revisione dell'ente locale ha la stessa valenza giuridica di quella apposta dai soggetti indicanti nell'art. 2409-bis del codice civile, con la conseguenza che non è necessario l'apposizione del visto di conformità da parte di un professionista «esterno».
- Sono stati sollevati, però, dubbi sulla compatibilità delle verifiche da effettuare con i compiti attribuiti ai revisori e sulla possibilità di affidare un incarico a tale titolo, per l'incompatibilità di cui all'art. 236, comma 3 TUEL. La risoluzione del 29/11/2019, n. 99/E ha precisato che «è il soggetto che appone il visto che deve predisporre e trasmettere la dichiarazione», attività che non potrebbe effettuare il revisore per la commistione tra attività di controllato e controllore di (TAR Marche 21.02.2018, n. 186).
- I principi di revisione enti locali del CNDCEC prevedono (ancora) tale facoltà.



LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IRAP

BASE IMPONIBILE RETRIBUTIVA

- Il credito Irap può essere utilizzato esclusivamente per compensare debiti della stessa natura e riferiti alla medesima attività istituzionale.
- La compensazione non deve essere esposta nel modello F24.
- La mancanza di un codice tributo dedicato all'utilizzo del credito Irap nel modello F24EP **non è una dimenticanza**, ma la conferma del fatto che la compensazione non deve avvenire tramite tale modello
- Il recupero del credito a fronte del debito Irap avviene unicamente attraverso la struttura del modello dichiarativo e non mediante il sistema dei versamenti tramite F24EP (risposta n. 62 del 3 marzo 2026).
- Non è necessario il visto di conformità per la compensazione di crediti superiori a 5.000 euro posto che si tratta di compensazione interna.

BASE IMPONIBILE COMMERCIALE

- Il credito Irap può essere utilizzato per compensare debiti della stessa natura e riferiti alla attività commerciali (es, acconti) ovvero di altra natura (es. IVA).
- E' necessario il visto di conformità per la compensazione di crediti superiori a 5.000 euro con altri tributi.
- La compensazione orizzontale con altri tributi deve essere esposta nel modello F24 con i codici tributo F24. Non va necessariamente esposta la compensazione del credito con l'acconto per il periodo d'imposta successivo (risoluzione del 31/12/2019 n. 110).
- Per le particolarità modalità di determinazione dell'imposta, è dubbio (fortemente sconsigliato) di compensare il credito IRAP commerciale con il debito IRAP istituzionale (manca peraltro il codice tributo ad hoc esistendo solo il codice per le PA non soggette all'obbligo di tesoreria unica)

L'accertamento del credito (IRAP) è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.



CHECK LIST DI CONTROLLO - DICHIARAZIONE ANNUALE IRAP E SOTTOSCRIZIONE

- ☐ La dichiarazione annuale IRAP è stata predisposta.
- ☐ È stata presentata entro i termini.
- ☐ I dati della dichiarazione sono coerenti con le scritture contabili dell'ente.
- ☐ La dichiarazione tiene conto dei due eventuali "binari":
 - ☐ istituzionale/retributivo;
 - ☐ commerciale/contabile.
- ☐ Le basi imponibili dichiarate sono riconciliate con i prospetti di calcolo dell'ente.
- ☐ Gli importi a debito risultanti dalla dichiarazione sono stati correttamente versati.
- ☐ Gli importi compensati sono documentati.
- ☐ La documentazione utilizzata per la predisposizione della dichiarazione è stata acquisita/conservata nelle carte di lavoro.
- ☐ È stata verificata la sottoscrizione della dichiarazione IRAP da parte dell'Organo di revisione.
- ☐ È stata verificata la competenza dell'Organo di revisione tenuto alla sottoscrizione.
- ☐ In caso di cessazione dell'incarico, è stata verificata la sottoscrizione della dichiarazione IRAP relativa all'annualità di riferimento della relazione sul rendiconto, secondo quanto previsto dal documento.
- ☐ La sottoscrizione è stata adeguatamente documentata.



CHECK LIST DI CONTROLLO - EVENTUALE VISTO DI CONFORMITÀ PER COMPENSAZIONI

- Da compilare se l'ente intende utilizzare crediti fiscali in compensazione oltre la soglia.

- ☐ È stata verificata l'eventuale compensazione di crediti IRAP.
- ☐ È stata verificata la soglia di **€ 5.000 annui** richiamata dal documento.
- ☐ È stata verificata la documentazione relativa al credito utilizzato.
- ☐ In caso di richiesta all'Organo di revisione, è stata valutata la sottoscrizione della dichiarazione IRAP.
- ☐ È stata verificata la coerenza tra credito IRAP dichiarato e risultanze contabili/fiscali.
- ☐ È stata conservata la documentazione posta a base dell'attestazione.



CHECK LIST DI CONTROLLO - RICONCILIAZIONI CONTABILI E CARTE DI LAVORO

- ☐ La base imponibile IRAP è riconciliata con le scritture contabili.
- ☐ Gli importi versati sono riconciliati con i modelli F24EP e con la contabilità.
- ☐ Il saldo della dichiarazione IRAP è riconciliato con le risultanze contabili.
- ☐ Le eventuali differenze sono state analizzate e motivate.
- ☐ Sono stati acquisiti i prospetti di calcolo predisposti dall'ufficio.
- ☐ Sono state documentate le verifiche effettuate a campione.
- ☐ Sono stati riportati nelle carte di lavoro gli elementi probativi acquisiti.
- ☐ Sono state evidenziate eventuali anomalie e le richieste di chiarimento formulate all'ufficio.



ALTRI RICHIAMI ALL'IRAP NELLE VERIFICHE DEI REVISORI

Paragrafo	Richiamo IRAP
§ 5.3.1 – Rendiconto	Verifica del rispetto degli obblighi relativi a dichiarazione annuale, IVA e IRAP e alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.
§ 6.2 – Spese di personale	L'IRAP è inclusa nell'aggregato delle spese di personale ai fini dei vincoli di contenimento.
§ 9.5.1 – Conto economico	Nella voce 26 deve essere collocata l'IRAP, sia commerciale sia istituzionale, dell'esercizio.



IRAP – COSA DEVE RISULTARE DALLE CARTE DI LAVORO

- ☐ regime/metodo applicato correttamente;
- ☐ eventuale opzione per valore della produzione netta formalizzata;
- ☐ Quadro VO verificato;
- ☐ base imponibile verificata;
- ☐ acconti mensili verificati a campione;
- ☐ F24EP e scadenze controllati;
- ☐ ravvedimenti verificati, ove necessari;
- ☐ agevolazioni/deduzioni previste correttamente applicate;
- ☐ saldo annuale verificato;
- ☐ dichiarazione IRAP presentata nei termini;
- ☐ dichiarazione IRAP sottoscritta dal revisore;
- ☐ controllata la coerenza dell'IRAP nel rendiconto/conto economico e nell'aggregato delle spese di personale.

