



CentroStudi[®]
EntiLocali

LA GESTIONE IRAP DA PARTE DEGLI ENTI LOCALI E LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE IRAP 2019

Dott. FRANCESCO VEGNI

INDICE

Irap: con l'inizio del nuovo anno occorre verificare la convenienza all'esercizio dell'opzione per il metodo "contabile"

Pag. 3

Dichiarazione "Irap/2019": approvati il Modello e le Istruzioni ministeriali

Pag. 6

Versamenti mensili Irap: gli Enti pubblici che non utilizzano il Modello "F24EP" devono utilizzare il Modello "F24", codice-tributo "3858"

Pag. 14

Irap: con l'inizio del nuovo anno occorre verificare la convenienza all'esercizio dell'opzione per il metodo "contabile"

Oltre alle altre "mille cose da fare", all'inizio di ogni anno sarebbe importante operare anche una verifica generale della corretta gestione di tutte le problematiche fiscali all'interno dell'Ente Locale, tra cui anche quelle relative all'Irap.

In particolare, occorre ricordare che il comma 2 dell'art. 10-*bis*, del Dlgs. n. 446/97 consente di optare per il metodo c.d. "contabile" di determinazione dell'Imposta, attraverso i "comportamenti concludenti" da esercitare fin da inizio anno, col versamento del primo acconto di febbraio riferito al mese di gennaio.

E' importante pertanto avere chiaro intanto se sussistono i presupposti per esercitare *ex novo* tale opzione (o sussistono ancora i presupposti per mantenerla) e, in caso affermativo, se la stessa convenga o meno.

La base imponibile Irap degli Enti Locali

La base imponibile Irap degli Enti Locali (e degli Enti pubblici in generale) è determinata in base all'art. 10-*bis*, comma 1, del Dlgs. n. 446/97, in modo analogo a quello previsto per gli enti privati non commerciali di cui all'art. 10, commi 1 e 2, del medesimo Decreto, secondo il sistema "retributivo", con l'unica differenza che, per i soggetti di cui alla lett. e-*bis*), dell'art. 3 (tra cui gli Enti Locali), le retribuzioni rientrano nella base imponibile nel momento dell'erogazione (principio di cassa).

Sulla base di quanto disposto dal comma 2 dell'art. 10-*bis*, è consentito alle Amministrazioni pubbliche che esercitano attività commerciali – ma non quelle per cui le attività commerciali costituiscono oggetto esclusivo o principali (per esempio, i Consorzi tra Enti Locali con rilevanza economica ed imprenditoriale, di cui all'art. 31, comma 8, del Tuel, approvato con Dlgs. n. 267/00, e le Aziende speciali di cui all'art. 114 del Testo unico medesimo), che invece devono calcolare l'Irap sulla base delle disposizioni dell'art. 5 del Dlgs. n. 446/97 valide per le imprese commerciali - la possibilità di optare per un regime misto, che consente di abbinare al metodo retributivo previsto per le attività istituzionali quello cosiddetto "contabile", disciplinato appunto all'art. 5 dello stesso Dlgs. n. 446/97, per le sole attività commerciali, metodo quest'ultimo che permette di determinare la base imponibile e di calcolare l'Irap in modo analogo a quanto previsto per le imprese private.

Per inciso, la commercialità delle attività che possono essere oggetto di opzione rileva, di norma, ai fini delle Imposte sui redditi, con l'eccezione degli enti inseriti all'art. 74, comma 1, del Tuir (tra cui gli Enti Locali) per i quali occorre prendere in considerazione la commercialità o meno delle attività ai fini Iva.

Nel complesso, quindi, gli Organi e le Amministrazioni dello Stato, le Regioni, le Province, i Comuni, e gli enti pubblici non commerciali, possono optare per la determinazione della base imponibile secondo 2 distinti metodi:

1. *Metodo retributivo*, in cui la base imponibile è costituita dall'ammontare delle somme relative a prestazioni di lavoro di qualunque tipo;
2. *Metodo contabile*, su opzione per le sole attività commerciali, sulla base del "valore della produzione", seguendo le regole delle società commerciali.

Metodo retributivo

La base imponibile è costituita dai seguenti elementi:

- A) le retribuzioni erogate per prestazioni di lavoro dipendente;
- B) i redditi assimilati dell'art. 50 del Tuir (Dpr. n. 917/86), escluse le borse di studio esenti da Irpef;
- C) i redditi di lavoro autonomo occasionale disciplinati all'art. 67, lett. I), del Tuir.

Dalla somma degli stessi si deve poi scomputare, secondo quanto disposto all'art. 11, comma 1, lett. a), del Dlgs. n. 446/97:

- le spese relative agli apprendisti;
- le spese del personale assunto con contratto di formazione lavoro;
- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese sostenute per i disabili.

L'ultima deduzione è stata introdotta dall'art. 16, comma 1, lett. b) e c), della Legge n. 388/00 (Finanziaria 2001) ed è in vigore dal 1° gennaio 2001.

La deduzione dei contributi Inail è invece conseguenza dell'interpretazione fornita dalla recenti Sentenze Corte di Cassazione nn. 15036 e 15037 del 16 giugno 2017 (vedi commento seguente)

Metodo contabile

L'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 10-*bis*, comma 2, ha come conseguenza diretta per l'Ente Locale il dover determinare l'Irap secondo due diverse basi imponibili - una, valida per le attività istituzionali di natura non commerciale, sulla quale si applica il metodo retributivo sull'ammontare delle retribuzioni erogate ogni mese, ed un'altra, per le attività considerate commerciali ai fini Iva, attraverso il metodo contabile dell'art. 5, del Decreto Irap.

In altre parole, esercitando l'opzione il Comune o altro ente pubblico si trova ad adottare il cosiddetto "*sistema misto*", che prevede l'utilizzo contemporaneo, sia del metodo retributivo, sia di quello contabile.

Per le attività in opzione la base imponibile Irap è costituita dal valore della produzione determinato secondo le disposizioni contenute nell'art. 5, del Dlgs. n. 446/97.

In conseguenza di ciò, ciascun Ente che esercita l'opzione per il metodo contabile potrà escludere dalla base di calcolo retributiva il personale impiegato direttamente o promiscuamente nei servizi rilevanti Iva, ma dovrà predisporre un Conto economico a costi e ricavi per ogni attività oggetto di opzione, riepilogando poi i dati in sede di Dichiarazione Irap annuale (Sezione II del Quadro "IK").

Qui di seguito riportiamo una sintesi dei componenti di Conto economico che rilevano per la determinazione del valore della produzione, per i quali si fa richiamo alle precisazioni ed ai chiarimenti che verranno forniti nelle pagine seguenti.

Valore della produzione

art. 2425, lett. A, Codice civile:

- A 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A 2) Variazioni delle Rimanenze di Prodotti in corso di lavorazione, Semilavorati, Finiti;
- A 3) Variazione dei Lavori in corso di ordinazione;
- A 4) Incrementi di Immobilizzazioni per lavori interni;
- A 5) Altri Ricavi e Proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

MENO

Costi della produzione

art. 2425, lett. B, Codice civile:

- B 6) Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Merci;
- B 7) Per Servizi;
- B 8) Per Godimento di Beni di Terzi;
- B 10a) Ammortamento Immobilizzazioni Immateriali;
- B 10b) Ammortamento Immobilizzazioni Materiali;
- B 11) Variazioni delle Rimanenze (Materie Prime, Sussidiarie, di Consumo e Merci);
- B 14) Oneri Diversi di Gestione.

Aliquota



Come previsto dall'art. 16 del Decreto Irap, l'aliquota applicabile alla base imponibile determinata con il "metodo commerciale" è pari al 3,9%, a differenza del "metodo retributivo", per il quale è prevista l'aliquota dell'8,5%.

A decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del presente Decreto, le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 e 1-bis dell'art. 16, fino ad un massimo di un punto percentuale, variazione che può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi¹.

Esercizio dell'opzione

Alla luce di quanto chiarito dalla Circolare n. 234/E del 2001, per tutti gli Enti indicati al citato art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 29/93 che possono esercitare l'opzione di cui all'art. 10-bis, del Dlgs. n. 446/97, diventa fondamentale, a decorrere dall'esercizio 2001, per quei servizi per i quali si intende esercitare l'opzione, esprimere il proprio "comportamento concludente" interrompendo i versamenti mensili richiesti per l'adozione del Sistema retributivo dell'8,5% fin dal primo versamento previsto per le retribuzioni di gennaio e scadente il 16 febbraio.

In altre parole, per i servizi per i quali viene effettuato il calcolo dell'Irap secondo il Sistema retributivo e versato il relativo acconto - determinato sulle retribuzioni erogate nel mese di gennaio - entro il 16 febbraio, non è più possibile esercitare l'opzione per il sistema contabile del 3,9% "in seconda battuta", ovvero solo in sede di Dichiarazione annuale, in quanto l'Ente deve applicare il metodo retributivo "scelto" a febbraio almeno per l'intero anno, senza possibilità di ripensamento, a meno di eventuale deroga.

E' opportuno che gli Enti effettuino entro la fine dell'anno o al massimo entro i primi di febbraio dell'anno successivo i calcoli di convenienza per la scelta dei servizi commerciali per i quali può risultare vantaggioso esercitare (o rinnovare) l'opzione per l'utilizzo del sistema contabile ad aliquota 3,9%.

Infatti, servizi con carattere di commercialità che sono gestiti in perdita - chiaramente, a seconda della tipologia della perdita - e, magari, con elevato impiego di personale, dovrebbero essere esclusi dai calcoli Irap secondo il metodo retributivo per beneficiare dei notevoli risparmi di Imposta conseguibili con l'opzione per il sistema contabile.

La valutazione deve essere a ns. avviso operata anche laddove la gestione dei Servizi Iva siano stati appaltati a terzi, considerando in tal caso il personale impiegato in modo promiscuo in tali servizi, o secondo il criterio "residuale" indicato sempre dall'art. 10-bis, comma 2, del Dlgs. n. 446/97, o secondo criteri oggettivi predefiniti attraverso un atto determinativo del Responsabile dell'Ufficio "Personale" o "Ragioneria", previo ritiro di apposite certificazioni scritte dai Responsabili dei vari Settori interessati, in cui ciascuno abbia attestato le percentuali di promiscuità abbinata al personale del proprio Settore (base ad esempio sui tempi di impiego, sul numero di pratiche, ecc.).

L'opzione ha una durata almeno triennale e viene poi rinnovata tacitamente salvo revoca. L'esercizio dell'opzione tramite "comportamento concludente" non richiede comunicazioni particolari da presentare in via preliminare all'Agenzia delle Entrate, ma soltanto la conferma in sede di Dichiarazione Iva (rigo VO50, casella "opzione") riferita al primo anno in cui si è esercitata.

Conclusioni

In sintesi, con l'inizio dell'anno suggeriamo di operare 3 verifiche in termini di gestione Irap:

- esclusione dalla base retributiva delle spese per soggetti disabili, ai sensi dell'art. 11 del Dlgs. n. 446/97. Tale verifica può essere operata anche successivamente (es. in sede dichiarativa) in quanto non dipende dal "comportamento concludente";
- individuazione del personale impiegato al 100% o promiscuamente nei servizi Iva ed eventuale esercizio dell'opzione per il metodo "contabile" attraverso il "comportamento concludente";

¹ In merito a ciò, vedi Rm. Entrate 10 dicembre 2008, n. 13/DF.

- riduzione della base retributiva delle spese per contributi Inail (Sentenze Corte di Cassazione nn. 15036 e 15037 del 16 giugno 2017). Tale verifica può essere operata anche successivamente (es. in sede dichiarativa) in quanto non dipende dal “*comportamento concludente*”.

Nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per il metodo “*contabile*”, occorrerà organizzarsi per poter predisporre il Conto economico a costi e ricavi di competenza, riferito ai Servizi Iva oggetto di opzione, determinando entro fine giugno l'eventuale saldo a debito da versare ed i relativi acconti Irap “*commerciali*”.

Dichiarazione “*Irap/2019*”: approvati il Modello e le Istruzioni ministeriali

Con il Provvedimento 30 gennaio 2019, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il Modello “*Irap/2019*” e le relative Istruzioni ministeriali.

Con riferimento ai Quadri di interesse per gli Enti Locali (“*Frontespizio*” e Quadri “*IK*”, “*IR*”, “*IS*”), il Modello non presenta sostanziali modifiche rispetto a quello dello scorso anno. In particolare, tra le novità introdotte nel recente passato e riconfermate anche quest'anno, ricordiamo la Sezione XVII del Quadro “*IS*”, relative al riporto a nuovo, anche per le Amministrazioni pubbliche che adottano il “*metodo retributivo*”, del maggior credito maturato a seguito dell'eventuale reinvio delle Dichiarazioni Irap “*integrative a favore*” degli anni antecedenti dal 2012 al 2016, introdotto dall'art. 5 del Dl. n. 193/2016.

Tale possibilità è stata estesa ovviamente anche alle P.A. che versano l'Irap con il “*metodo retributivo*”.

In dettaglio, relativamente alla Sezione XVII del Quadro “*IS*” - che anche gli Enti Locali sono chiamati eventualmente a compilare - le Istruzioni ricordano che “*questa Sezione deve essere compilata dai soggetti che, nel corso del 2018, hanno presentato una o più Dichiarazioni integrative, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del Dpr. n. 322/1998, come modificato dall'art. 5 del Dl. n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225/2016, oltre il termine prescritto per la presentazione della Dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della Dichiarazione 'integrativa' (ad esempio, Dichiarazione integrativa 'Irap 2015' relativa al 2014 presentata nel 2018)*”.

Nella Dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la Dichiarazione “*integrativa a favore*” è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla Dichiarazione “*integrativa a favore*”.

A tal fine, occorre compilare la presente Sezione indicando, nei rigli da “*IS91*” a “*IS95*”, con riferimento ai campi di interesse per gli Enti Locali:

- in colonna 2, l'anno relativo al Modello utilizzato per la Dichiarazione “*integrativa*” (ad esempio, per la Dichiarazione Irap 2014 “*integrativa a favore*”, indicare 2013);
- in colonna 3, per le Amministrazioni pubbliche che compilano la Sezione III del Quadro “*IR*” – tra cui gli Enti Locali - il codice Regione, ovvero della Provincia autonoma, cui si riferisce il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla Dichiarazione “*integrativa*”;
- in colonna 4, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla “*Dichiarazione integrativa a favore*” per i casi di correzione di errori contabili di competenza. Tale importo è ricompreso nel credito da indicare in colonna 5;
- in colonna 5, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla Dichiarazione “*integrativa a favore*” per la quota non chiesta a rimborso nella Dichiarazione “*integrativa*” stessa. Nel caso in cui, nel corso del 2018, siano state presentate più Dichiarazioni “*integrative a favore*” relative a differenti periodi d'imposta, occorre compilare un distinto rigo della presente Sezione per ciascun periodo d'imposta (ad esempio, nella Dichiarazione “*Irap 2019*” le annualità oggetto di possibile

compilazione saranno il 2012-2013-2014-2015-2016, annualità per le quali è stata inviata, entro il 31 dicembre 2018, la relativa Dichiarazione Irap “integrativa a favore”).

Nel rigo “IS96”, da compilare esclusivamente nel primo Modulo, deve essere indicato:

- in colonna 4, il totale degli importi di colonna 4 dei rigi da “IS91” a “IS95”, per i quali non è compilata la colonna 3 - quindi non da parte degli Enti Locali che adottano il metodo “retributivo” - di tutti i Moduli compilati;
- in colonna 5, il totale degli importi di colonna 5 dei rigi da “IS91” a “IS95”, per i quali non è compilata la colonna 3 - quindi non da parte degli Enti Locali che adottano il metodo “retributivo” - di tutti i Moduli compilati.

Il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla Dichiarazione “integrativa a favore” concorre alla liquidazione dell’imposta, a debito o a credito, risultante dalla Dichiarazione in oggetto. Pertanto, per quegli Enti Locali che determinano la base imponibile secondo il metodo “commerciale” compilando il Quadro “IK”, Sezione II, l’importo di rigo “IS96”, colonna 5, deve essere portato in diminuzione dell’importo di rigo “IR26” o in aumento del rigo “IR27” del Quadro “IR”.

Per i soggetti che determinano la base imponibile nel Quadro “IK”, Sezione I – tutti gli Enti Locali per il metodo base, ossia quello “retributivo” - gli importi delle colonne 5 dei rigi da “IS91” a “IS95” per i quali è compilata la colonna 3 devono essere portati in diminuzione degli importi di colonna 11 o in aumento delle somme di colonna 14, della Sezione III del Quadro “IR”, potendo in tal caso essere poi compensato direttamente “Irap da Irap”, riducendo i versamenti dal mese successivo a quello in cui viene operato l’invio della Dichiarazione.

Nel riquadro del “Frontespizio” “Tipo di Dichiarazione” è stata confermata l’eliminazione della casella “Dichiarazione integrativa a favore”, in quanto, a seguito delle modifiche apportate all’art. 8 del Dpr. n. 322/1998, dall’art. 5 del Dl. n. 193/2016, il termine per la presentazione della Dichiarazione “integrativa a favore” è stato equiparato a quello previsto per la presentazione della Dichiarazione “integrativa a sfavore”. Per tale motivo, nell’ipotesi di presentazione di una Dichiarazione “integrativa”, non è più necessario segnalare se trattasi di “integrativa a favore” o di una “integrativa a sfavore”.

Ricordiamo che, anche con riferimento all’anno 2018, gli Enti Locali devono limitarsi a compilare il frontespizio e gli appositi Quadri della Dichiarazione “Irap”, quelli riferiti appunto alle Amministrazioni ed Enti pubblici nonché quelli riguardanti le generalità dei contribuenti, ed inviare tale Dichiarazione in via autonoma.

Più nel dettaglio, i Quadri della Dichiarazione “Irap/2019” che gli Enti Locali saranno chiamati compilare sono:

- il “Frontespizio”;
- il Quadro “IK” - “Amministrazioni ed Enti pubblici”;
- il Quadro “IR” - “Ripartizione della base imponibile e dell’Imposta e dati concernenti il versamento”, con riferimento al Quadro “IK”;
- (se taluni programmi software lo richiedono), la Sezione IX del Quadro “IS” “Prospetti vari”, indicando le Sezioni 1 e 2 (riferite, rispettivamente, alle Sezioni I e II del Quadro “IK”) e per entrambe il codice-attività 84.11.10, che costituisce il codice-attività di riferimento dell’Ente Locale;
- eventualmente la Sezione XVII dello stesso Quadro “IS”, per i motivi sopra espressi.

La Dichiarazione “Irap/2019” deve essere presentata entro i termini previsti dal Dpr. n. 322/1998, per cui, per i soggetti di cui all’art. 3, comma 1, lett. e-bis), del Dlgs. n. 446/1997 (tra cui le Amministrazioni pubbliche) **entro il 30 settembre** (ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta).

Dal 2015 è stata introdotta per tutti i soggetti passivi la possibilità di dedurre integralmente il costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato che eccede l’importo delle

deduzioni (analitiche e forfettarie) spettanti in base a specifiche disposizioni del Dlgs. n. 446/1997.

Rispetto agli anni precedenti non si rilevano novità per il Quadro “IK” (“*Amministrazioni ed enti pubblici*”), che nelle proprie Sezioni I (“*Attività istituzionali*”) e II (“*Attività commerciali*”) ricalca sostanzialmente le Sezioni I e II del Quadro “IQ” del previgente Modello “*Irap/Amministrazioni ed Enti pubblici*”.

Confermata anche la novità introdotta nelle precedenti Dichiarazioni, relativa al “*valore*” della sottoscrizione della Dichiarazione da parte dell’Organo di revisione, alternativa al “*visto di conformità*”.

Ricordiamo infatti che, ai sensi dell’art. 1, comma 574, della Legge n. 147/2013 (“*Legge di stabilità 2014*”), gli Enti Locali che intendono compensare, in modo “*orizzontale*”, il credito Irap commerciale maturato nel 2015 (non quello istituzionale in quanto compensabile solo in modo “*verticale*” Irap da Irap versando di meno fino a concorrenza), se dette compensazioni superano Euro 5.000 annui (nuova soglia introdotta dall’art. 3 del Dl. n. 50/2017) dovranno obbligatoriamente inserire, nella Dichiarazione “*Irap/2019*”, il “*visto di conformità*” di un Professionista abilitato o, in alternativa, la firma dell’Organo di revisione, come già previsto dal 2010 per le compensazioni “*orizzontali*” del credito Iva (si rinvia al riguardo ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione Entrate n. 90/10).

In definitiva riteniamo pertanto che, rispetto alla Dichiarazione “*Iva*” (per la quale la firma dell’Organo di revisione è richiesta soltanto per ovviare al suddetto vincolo, ma non costituisce elemento obbligatorio), nella Dichiarazione “*Irap*” la firma dell’Organo di revisione costituisca elemento obbligatorio in ogni caso, ma diverso è il “*peso*” che assume la stessa qualora risulti (rigo “*IR30*”) un credito Irap “*commerciale*” superiore a Euro 5.000 e non sia presente il “*visto di conformità*” all’interno del “*Frontespizio*”. In tal caso infatti detta firma sarà equivalente al “*visto di conformità*”.

Soggetti preposti a compilare il Modello “*Irap 2019*”

Il Quadro “IK” della Dichiarazione “*Irap/2019*” ricalca come detto i contenuti del Quadro “IQ”, Sezioni I e II, della “*vecchia*” Dichiarazione “*Irap/Amministrazioni ed Enti pubblici*”.

Prima della Sezione I, è stata reinserita la casella “*Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più Funzionari delegati ai versamenti Irap*”, affiancata dal “*Codice fiscale del Funzionario delegato*”.

Ricordiamo che l’art. 19, comma 1-*bis*, del Dlgs. n. 446/97, istitutivo dell’Irap, ha previsto che, “*per i soggetti di cui all’art. 3, comma 1, lett. e-bis*” [Amministrazioni pubbliche, compresi gli Enti Locali], *la Dichiarazione è presentata dai soggetti che emettono i provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell’Imposta regionale sulle attività produttive*”.

E’ stato di nuovo ribadito che, nel caso in cui più Funzionari della stessa Amministrazione, sulla base di norme regolamentari, siano stati delegati con atto formale ad emettere provvedimenti autorizzativi per i versamenti Irap, ciascuno di questi compili i propri Moduli “IK”, contenenti i dati relativi agli imponibili Irap ed al valore della produzione netta (Sezioni I e II) ed ai versamenti d’imposta effettuati (Sezioni II e III del Quadro “IR”), per i quali lo stesso Funzionario è stato delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi. Lo stesso Funzionario dovrà compilare il rigo “*IR41*” della Sezione IV con l’indicazione del proprio codice fiscale.

Oltre a tali Moduli, è stata prevista la compilazione e sottoscrizione di un Modulo riepilogativo da parte del rappresentante legale dell’Amministrazione o Ente pubblico, contenente la somma algebrica dei dati sugli imponibili e valore della produzione netta ricompresi nei Moduli prodotti dai vari Funzionari (Sezioni I, II e III), nonché il Quadro “IR” con la determinazione dell’Imposta e la ripartizione regionale della stessa (Sezioni I, II e III).

In merito alla definizione di “*rappresentante legale dell’Amministrazione o Ente pubblico*”, l’art. 19, comma 3, del citato Dlgs. n. 446/1997, dispone che “*la Dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal soggetto passivo o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale*”, e che “*per gli Organi e le Amministrazioni dello Stato la Dichiarazione è sottoscritta dal Dirigente competente secondo le rispettive norme regolamentari*”.

In dottrina, circa il soggetto chiamato a sottoscrivere le Dichiarazioni fiscali del Comune, esistono ad oggi 2 diverse posizioni:

- la prima, in base alla quale le Dichiarazioni fiscali del Comune dovrebbero essere sottoscritte dal Sindaco, in quanto qualificato come “*rappresentante legale*” dell’Ente dallo Statuto, come indicato dalle Istruzioni ministeriali;
- la seconda – da preferire a parere di chi scrive, anche e soprattutto facendo riferimento al contenuto del Tuel (Dlgs. n. 267/2000, con particolare riferimento agli artt. 6, comma 2 e 107, comma 5) - in base alla quale le Dichiarazioni fiscali non dovrebbero essere automaticamente sottoscritte dal Sindaco, il quale possiede la rappresentanza “*istituzionale*” dell’Ente, ma da colui che lo statuto dell’Ente qualifica come “*rappresentatene legale*”, ai sensi dell’art. 6, comma 2, del Tuel (“*lo statuto, nell’ambito dei principi fissati dal presente Testo unico, stabilisce [...] i modi di esercizio della rappresentanza legale dell’Ente, anche in giudizio*”). E’ necessario comunque ricordare che la firma di una Dichiarazione fiscale annuale rappresenta un atto di gestione ordinaria e, quindi, presuntivamente da sottoscrivere a cura del Dirigente competente ex art. 107, comma 5, del Tuel. A conferma di ciò è intervenuta la Cassazione, Sezioni Unite civili, con la Sentenza 16 giugno 2005, n. 12868, con la quale è stato affermato che la rappresentanza in giudizio del Comune ad opera del Sindaco non è più da ritenersi esclusiva, in quanto lo statuto può legittimamente affidarla ai Dirigenti. Tale interpretazione è confermata anche dall’art. 11, comma 3, del Dlgs. n. 546/1992, come modificato dall’art. 3-*bis*, del Dl. n. 44/05, convertito con modificazione nella Legge n. 88/2005, con il quale si prevede la possibilità per il Dirigente di resistere in giudizio nel Processo tributario per conto dell’Ente Locale, come chiarito anche dalla Circolare Ministero dell’Interno 20 giugno 2005 n. 23.

Ai fini della sottoscrizione della Dichiarazione Irap “*autonoma*”, la sua non inclusione in “*Unico/Enc*” attraverso il relativo “*Frontespizio*”, potrebbe determinare l’apposizione “*obbligata*” della firma del Dirigente competente (applicando per analogia anche agli Enti Locali il disposto dell’art. 19, comma 3, del Dlgs. n. 446/1997, valido per gli Organi o le Amministrazioni dello Stato) sulla Dichiarazione “*Irap/2019*”, sebbene l’Ente Locale ritenga il Sindaco il rappresentante legale anche per i rapporti fiscali, e quindi sia quest’ultimo a siglare la Dichiarazione “*Irap/2019*” in via “*autonoma*”.

Come già sottolineato, a prescindere dalle 2 posizioni sopra espresse e dall’ipotesi appena illustrata, riteniamo comunque importante che il soggetto che sottoscrive le Dichiarazioni fiscali (Sindaco o Dirigente Responsabile del Servizio), sia lo stesso che ha depositato la propria firma presso l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, evitando così il rischio di vedersi recapitare da quest’ultima un avviso per “*omessa o infedele dichiarazione*”, in quanto sottoscritta da un “*non competente*”.

Ciò premesso, relativamente al significato da attribuire all’inciso “*più Funzionari (...) delegati, con provvedimento formale, ad emettere provvedimenti dei versamenti dell’Irap*”, riferito ai soggetti chiamati a compilare i diversi Moduli Irap nel caso degli Enti Locali, presentiamo di seguito alcune ipotesi di compilazione, connesse a varie fattispecie che si possono presentare:

- 1) se nel Regolamento comunale ogni Dirigente o Responsabile è stato delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell’Irap:
 - ciascuno di essi dovrà compilare un proprio Modulo (“*IK*”-“*IR*”), nelle Sezioni I, II del Quadro “*IK*” e le Sezioni II e III del Quadro “*IR*”, con riferimento ai soli campi relativi

agli acconti versati, inserendo il proprio Codice fiscale in alto a destra del Quadro “IK” e nel rigo 41 del Quadro “IR”, numerando sia il Quadro “IK” che il Quadro “IR” con un numero successivo all’1 e diverso dagli altri Responsabili di Servizio;

- il Sindaco - o colui che è qualificato come rappresentante legale (“fiscale”) dell’Ente - dovrà compilare il Modulo n. 1 (“IK”-“IR”) riepilogativo, nelle Sezioni I, II del Quadro “IK” e in tutte le Sezioni I, II e III del Quadro “IR”, barrando la casella “Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap”, posta in alto a sinistra del Quadro “IK”;

2) se invece nessun Dirigente o Responsabile è stato delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell’Irap, ma questi sono emessi esclusivamente dal Responsabile (o Dirigente) dei Servizi Finanziari (o del “Personale”):

- quest’ultimo dovrà elaborare un Modulo n. 2 (“IK”-“IR”), nelle Sezioni I, II del Quadro “IK” e nelle Sezioni II e III del Quadro “IR”, con riferimento ai soli campi relativi agli acconti versati, inserendo il proprio codice fiscale in alto a destra del Quadro “IK” e nel rigo 41 del Quadro “IR”, numerando sia il Quadro “IK” che il Quadro “IR” con il numero 2;
- il Sindaco (rappresentante legale dell’Ente) dovrà compilare il Modulo n. 1 (“IK”-“IR”) riepilogativo, nelle Sezioni I, II del Quadro “IK” e in tutte le Sezioni I, II e III del Quadro “IR”, barrando la casella “Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap”, posta in alto a sinistra del Quadro “IK”.

E’ chiaro che, nel caso in cui rappresentante legale “fiscale” dell’Ente venga considerato lo stesso Responsabile del Servizio Finanziario, riteniamo che debba essere compilato da questo un unico Modello in tutte le Sezioni, come avveniva per gli anni precedenti;

3) se nel Regolamento comunale ogni Responsabile (o Dirigente) non è stato delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell’Irap, ma tali provvedimenti sono emessi esclusivamente dal Responsabile (o Dirigente) dei “Servizi Finanziari” e dal Responsabile “Ufficio Personale”, vale in sostanza quanto precisato nell’ipotesi di cui al punto 1), ossia:

- i Responsabili dei “Servizi Finanziari” e del “Personale” dovranno elaborare propri Moduli (“IK”-“IR”), nelle Sezioni I e II del Quadro “IK” e nelle Sezioni II e III del Quadro “IR”, con riferimento ai soli campi relativi agli acconti versati, inserendo il proprio codice fiscale in alto a destra del Quadro “IK” e nel rigo 41 del Quadro “IR”, numerando, sia il Quadro “IK” che il Quadro “IR”, con un numero successivo all’1 e diverso dall’altro Responsabile di Servizio;
- il Sindaco (rappresentante legale dell’Ente) dovrà compilare il Modulo n. 1 (“IK”-“IR”) riepilogativo, nelle Sezioni I, II del Quadro “IK” e in tutte le Sezioni I, II e III del Quadro “IR”, barrando la casella “Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap”, posta in alto a sinistra del Quadro “IK”.

In tal caso (e ciò vale anche nell’ipotesi n. 1), se come rappresentante legale “fiscale” dell’Ente viene considerato ad esempio il Responsabile dei “Servizi Finanziari”, è preferibile comunque che tale soggetto compili 2 Moduli (“IK”-“IR”): il n. 1, riepilogativo, ed il n. 2 (o n. 3), per i propri versamenti per i quali ha ricevuto delega ad emettere i relativi provvedimenti autorizzativi.

Conseguenza di quanto sopra è poi la firma della Dichiarazione, nonché il codice di carica da indicare nel frontespizio del Modello “Irap 2017”, nella Sezione dedicata ai dati relativi al “Dichiarante diverso dal contribuente”.

Riteniamo infatti che:

- se chi barra nel Modulo 1 la casella “Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap” e quindi chi sottoscrive la

Dichiarazione “Irap” è il Sindaco, il codice carica da indicare sia il n. 1 (“Rappresentante legale”);

- se invece chi barra nel Modulo 1 la casella “Modulo riepilogativo in caso di Amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap” e quindi chi sottoscrive la Dichiarazione “Irap” è il Responsabile dei “Servizi Finanziari” (rappresentante legale “fiscale”) il codice carica da indicare corretto sia il n. 14 (“Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una Pubblica amministrazione”).

Focus sulla compilazione del Quadro “IR”

Con riferimento al Quadro “IR”, precisiamo che:

- 1) la Sezione I riguarda la ripartizione regionale dell'Irap determinata in base al metodo commerciale e ricomprende quindi anche la base imponibile riportata nel Quadro “IK”, Sezione II;
- 2) la Sezione II contiene i dati relativi al versamento dell'Irap commerciale. Si nota che nel rigo “IR25” deve essere inserita solo la somma dei 2 acconti “commerciali”. Inoltre, al rigo “IR24” è prevista l'indicazione della quota-parte di credito Irap commerciale risultante dalla Dichiarazione “Irap/2018” compensata con Modello “F24”. Dal momento che tale Sezione riguarda la generalità dei contribuenti, inclusi gli Enti Locali, risulta implicitamente confermata la possibilità anche per tali soggetti di compensare in modo “orizzontale” (ad esempio, con ritenute fiscali, contributi o Iva, ma ad oggi non con l'Irap istituzionale) il credito Irap commerciale, attraverso l'utilizzo del Modello “F24 ordinario”. Tutto ciò anche se, come noto, a partire dal 1° gennaio 2008, gli Enti Locali versano l'Irap sia istituzionale che commerciale con il Modello “F24 EP” e tenuto conto delle nuove limitazioni legate al “visto di conformità” o, alternativamente, alla firma dell'Organo di revisione per crediti superiori ad Euro 5.000;
- 3) la Sezione III concerne la ripartizione regionale dell'Irap determinata in base al metodo istituzionale ed infatti richiama esclusivamente la base imponibile “istituzionale” delle Amministrazioni pubbliche riportata nel Quadro “IK”, Sezione I. Si nota che non sono stati distinti anche in tal caso i versamenti mensili degli acconti “istituzionali”, che dovranno essere quindi riportati indicando esclusivamente il loro ammontare complessivo;
- 4) sempre con riferimento al versamento dell'Irap istituzionale, nella Sezione III è stato confermato il campo 6, in cui indicare l'eccedenza dell'anno precedente eventualmente utilizzata in compensazione “verticale” Irap istituzionale da Irap istituzionale, considerando che tale compensazione, che non transita ovviamente dal Modello “F24” in quanto è applicabile semplicemente attraverso una mera riduzione dei pagamenti dovuti, fino a concorrenza del credito disponibile, è ad oggi l'unica possibile per il credito Irap “istituzionale”;
- 5) è chiaro che gli Enti Locali che utilizzano per i versamenti dell'Irap istituzionale il Modello “F24 EP”, non devono compilare il campo 10 della stessa Sezione III, per indicare i versamenti dell'Imposta operati in Tesoreria (o mediante bollettino postale) invece che con Modello “F24”; dalle Istruzioni sembrerebbe desumersi che tale campo non vada compilato, restando di esclusiva competenza delle sole Amministrazioni pubbliche, diverse dai Comuni, che continuano a versare con le modalità indicate dal Decreto n. 421/1998, di attuazione dell'art. 30, comma 5, del Dlgs. n. 446/1997.

In merito al versamento del saldo Irap istituzionale, le Istruzioni dispongono che “... gli Enti pubblici di cui agli artt. 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 presente Dichiarazione”, facendo riferimento al Dm. n. 421/1998.

Con riferimento al versamento del saldo Irap commerciale 2018 (e del primo acconto 2019), occorre considerare il termine del 30 giugno introdotto dall'art. 7-*quater* del Dl. n.

193/2016, convertito dalla Legge n. 225/2016, prorogabile al 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40%.

Quindi, riepilogando, ai fini Irap gli Enti Locali dovranno rispettare, per il versamento dei saldi 2018 e degli acconti 2019, 2 diversi termini:

- per il saldo 2018 “*istituzionale*”, la scadenza della presentazione della Dichiarazione Irap, ovvero il 30 settembre 2019;
- per il saldo 2018 “*commerciale*” e l’eventuale primo acconto 2019, il prossimo 30 giugno 2019, o il 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40%.

La compilazione del Quadro “IS”

Oltre alla eventuale compilazione della nuova Sezione XVII - per la quale rimandiamo alle considerazioni sopra espresse - ricordiamo che tutti gli Enti Locali devono compilare sempre la Sezione VII, riferita ai “*Codici Attività*”, indicando:

- il codice Ateco 84.11.10 (codice riferito all’attività Iva prevalente dell’Ente Locale e coincidente con quello inserito nel rigo “VA2” della Dichiarazione “*Iva 2019*”, intercalare n. 1), inserendo nel campo “*Sezione*” il numero 1, avendo certamente compilato tutti la Sezione I del Quadro “*IK*”;
- di nuovo il codice Ateco 84.11.10 (oppure in alternativa, si ritiene, il codice Ateco riferito all’attività Iva, oggetto di opzione per il metodo “*commerciale*”, svolta in via prevalente), inserendo nel campo “*Sezione*” il numero 2, solo qualora sia stata appunto esercitata l’opzione per il metodo commerciale e quindi sia stata compilata anche la Sezione II del Quadro “*IK*”.

Altri aspetti da tenere in considerazione

Per quanto riguarda gli altri aspetti di interesse per gli Enti Locali da tenere in considerazione in sede di compilazione della Dichiarazione “*Irap/2019*”, ricordiamo che:

- il possibile esercizio dell’opzione prevista dall’art. 10-*bis*, comma 2, del Dlgs. n. 446/1997, può essere effettuato in sede di versamento del primo acconto istituzionale entro il 16 febbraio, attraverso i cosiddetti “*comportamenti concludenti*” (previsti al Dpr. n. 442/1997 e precisati per il caso di specie dalle Circolari Agenzia delle Entrate 26 luglio 2000, n. 148/E e 20 dicembre 2000, n. 234/E), da confermare barrando il rigo “VO50” della Dichiarazione “*Iva*”, relativa all’anno in cui è stata esercitata l’opzione (opzione che vale per almeno un triennio salvo poi successiva revoca, da indicare esplicitamente nello stesso rigo “VO50”);
- l’acconto Irap “*commerciale*” è dovuto per l’anno 2019 in misura pari al 100% dell’importo indicato nel rigo “IR21” (“*Totale Imposta*”), sempre che detto importo sia superiore a Euro 20,66, e deve essere versato in 2 rate:
 - la prima, pari al 40% dell’acconto, entro lo stesso termine previsto per il versamento del saldo Irap commerciale dovuto per l’anno 2018,
 - la seconda, per il residuo 60% dell’acconto, entro l’ultimo giorno dell’undicesimo mese del periodo d’imposta (30 novembre 2019).

Ricordiamo inoltre che la prima rata non è dovuta se l’importo non è superiore a Euro 103, mentre il versamento della stessa può comunque essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo ai predetti termini con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse;

- in base alle novità introdotte dalla Legge n. 244/2007 (“*Finanziaria 2008*”), a partire dall’esercizio 2008 l’aliquota ordinaria applicabile alla base imponibile delle Società (nel caso di opzione *ex art.* 10-*bis*, comma 2, del Dlgs. n. 446/1997, anche alle attività commerciali delle Amministrazioni pubbliche anche locali), è stata ridotta dal 4,25% al 3,90%. Come precedentemente detto, l’aliquota rimane quella del 3,90% (aliquota che non vale per alcune Regioni d’Italia e Province Autonome di Trento e Bolzano, per le quali si rinvia alle Tabelle inserite nelle ultime pagine delle Istruzioni ministeriali) in quanto la “*Legge di stabilità 2015*” ha ripristinato le aliquote vigenti precedentemente

alle modifiche introdotte dal DL n. 66/2014, convertito con modificazioni dalla Legge n. 89/2014;

- il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili ai sensi delle disposizioni contenute nel Dlgs. n. 241/1997, a decorrere dall'anno 2014 è stato aumentato a Euro 700.000 (art. 9, comma 2, del DL n. 35/2013). Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore ai suddetti limiti, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo. Si ricorda che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di Euro 700.000, anche se la compensazione è effettuata mediante il Modello "F24";
- niente è cambiato infine con riferimento alla soggettività passiva Irap relativa all'impiego di personale distaccato, comandato o interinale, pur in considerazione dell'avvenuta abrogazione dell'art. 11, comma 2, del Dlgs. n. 446/1997, operata dall'art. 1, comma 50, lett. f), n. 3), della "Finanziaria 2008", a seguito dei chiarimenti forniti dal Mef con la Risoluzione n. 2 del 12 febbraio 2008. Al riguardo, si rimanda altresì ai contenuti della Risoluzione Agenzia Entrate n. 35/E del 6 febbraio 2009.

Rammentiamo inoltre che, come previsto dalla "Legge di stabilità 2015" attraverso una modifica all'art. 11, del Dlgs. n. 446/1997, dal 1° gennaio 2015 è ammessa in deduzione dal conto economico la differenza tra il costo complessivo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le c.d. "deduzioni analitiche o forfettarie" previste dalla medesima norma.

La disposizione in esame interessa soltanto gli Enti Locali che adottano il metodo contabile per opzione ai sensi dell'art. 10-bis, comma 2, del Dlgs. n. 446/1997.

Dal momento che tali Enti non godono delle citate deduzioni e adottano il metodo "contabile" solo per i servizi rilevanti Iva oggetto di opzione, potranno essere considerati, in aumento ai costi deducibili dal conto economico, le sole spese per il personale dipendente a tempo indeterminato impiegato nei servizi Iva oggetto di opzione.

Ovviamente, quegli Enti per i quali il conto economico Irap risulta già in netta perdita, l'agevolazione normativa in questione non avrà effetti particolari se non quello di incrementare detta perdita.

Rammentiamo infine che nel Quadro "IK", Sezione I, rigo 4, non è stata per il secondo anno inserita, tra le varie deduzioni dalla base retributiva Irap, quella relativa all'ammontare dei contributi Inail versati nel corso dell'anno 2018, in conseguenza dell'interpretazione fornita dalle Sentenze della Corte di Cassazione nn. 15036 e 15037 del 16 giugno 2017. In ragione di ciò, qualora un Ente Locale, seguendo tali interpretazioni giurisprudenziali, intendesse recuperare in Dichiarazione "Irap 2019" la quota-parte di Irap "retributiva" versata in eccesso nell'anno 2018, corrispondente all'8,5% dei contributi Inail deducibili, dovrà necessariamente ridurre direttamente l'importo indicato nel rigo "IK1". Lo stesso vale nel caso di reinvio delle Dichiarazioni Irap 2013-2017 "integrative a favore", riferite agli anni 2012-2016 in base all'art. 5 del DL n. 193/2016, o della Dichiarazione Irap 2018 "integrativa", riferita all'anno 2017.

Versamenti mensili Irap: gli Enti pubblici che non utilizzano il Modello “F24EP” devono utilizzare il Modello “F24”, codice-tributo “3858”

L’Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 75/E del 9 agosto 2019, ha chiarito che per effettuare, tramite Modello “F24”, il versamento dell’acconto mensile dell’Irap dovuta da talune categorie di Amministrazioni statali ed Enti pubblici - esclusi quelli che attualmente utilizzano obbligatoriamente il Modello “F24EP” - è necessario utilizzare il codice-tributo “3858”

Ricordiamo che l’art. 4-*quater*, comma 3, del Dl. n. 34/2019 (c.d. “Decreto Crescita”), convertito con modificazioni dalla Legge n. 58/2019, ha apportato alcune modifiche all’art. 1 del Regolamento di cui al Decreto Mef n. 421/1998, recante la disciplina delle modalità e dei termini di versamento dell’acconto mensile dell’Irap dovuta dalle Amministrazioni statali e dagli Enti pubblici, ai sensi dell’art. 30, comma 5, del Dlgs. n. 446/1997.

In particolare, è stato previsto che talune categorie di Amministrazioni ed Enti pubblici, individuate dall’art. 1, commi 4 e 6, del citato Dm. n. 421/1998, possono effettuare il pagamento dell’acconto mensile dell’Irap mediante il “Sistema del versamento unitario”, di cui agli artt. 17 e seguenti del Dlgs. n. 241/1997, limitatamente ai casi in cui non sia possibile utilizzare il Modello di versamento “F24 Enti pubblici”, di cui al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. n. 154279 del 1° dicembre 2015.

Tanto premesso, con la Risoluzione in commento l’Agenzia ha reso noto che i versamenti di cui trattasi sono effettuati, tramite Modello “F24”, indicando il codice-tributo già esistente “3858”, denominato “Irap - versamento mensile – art. 10-bis, comma 1, Dlgs. n. 446/97”.

L’utilizzo di tale codice-tributo, istituito con la Risoluzione n. 51/E del 15 febbraio 2008, è pertanto esteso a tutti gli Enti e Amministrazioni interessati dalle nuove disposizioni sopra richiamate.

In sede di compilazione del Modello “F24”, il suddetto codice-tributo è esposto nella Sezione “Regioni”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati”, riportando inoltre:

- nel campo “Codice Regione”, il codice della Regione o Provincia autonoma a cui si riferisce il versamento, presente nella Tabella “T0 - Codici delle Regioni e delle Province autonome”, pubblicata sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it;
- nel campo “Rateazione/mese rif.”, il mese di riferimento espresso nel formato “00MM”;
- nel campo “Anno di riferimento”, l’anno d’imposta espresso nel formato “AAAA”.