

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 187/2022

OGGETTO: Fruizione di un regime opzionale per gli anni pregressi - presentazione di dichiarazioni integrative ex articolo 2, c. 8, dPR 22 luglio 1998, n.322

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[Alfa] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante afferma di avere determinato l'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), per i periodi d'imposta anteriori al 2016, avvalendosi dell'opzione per il metodo c.d. "commerciale", prevista dall'articolo 10-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, vista la presenza di personale comunale impiegato - al 100% o promiscuamente - anche in servizi rilevanti ai fini IVA. Detta opzione ha consentito un notevole risparmio d'imposta, dato che i conti economici aggregati relativi alle attività considerate commerciali sono risultati sempre in perdita.

A decorrere dal mese di febbraio del 2016 - con effetto dalle retribuzioni del mese di gennaio - in seguito all'adozione di un nuovo gestionale, l'istante ha iniziato a versare l'IRAP sulle retribuzioni di tutti i dipendenti senza tener conto delle percentuali del personale impiegato nei servizi commerciali, e senza più predisporre il

conto economico aggregato delle attività commerciali.

L'istante riferisce che la "nuova" modalità di determinazione dell'IRAP è stata « *determinata dal cambio di gestionale informatico e da un'errata presunzione circa le potenzialità del nuovo sistema*», e non da una precisa volontà di revocare l'opzione o dal venir meno dei presupposti per l'utilizzo del metodo c.d. "commerciale", non essendoci stati mutamenti nei servizi commerciali resi all'utenza e nei risultati di conto economico, caratterizzati da una costante perdita.

Ciò detto, l'istante chiede se sia possibile recuperare l'IRAP versata in misura superiore - in applicazione del metodo c.d. "retributivo" - presentando, entro il 21 dicembre 2022, una dichiarazione integrativa a favore, *ex* articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, per ciascun periodo d'imposta dal 2016 al 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di poter ancora usufruire del regime opzionale di cui all'articolo 10-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997, per i periodi d'imposta dal 2016 al 2019, previa rettifica, tramite dichiarazioni integrative, dei dati indicati nelle dichiarazioni annuali IRAP.

D'altronde l'istante ritiene ancora valida l'opzione a suo tempo esercitata, non avendo barrato la casella "revoca" del rigo VO50 della Dichiarazione IVA 2017 (periodo d'imposta 2016), e non avendo tenuto un "*comportamento concludente*" da cui la revoca possa essere desunta. La determinazione dell'IRAP secondo le modalità ordinarie, infatti, sarebbe una mera conseguenza dell'errore imputabile al nuovo gestionale adottato nel corso del 2016 e non anche l'esito di una scelta effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, secondo cui «[...] *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 [...]».

Pertanto, allo scopo di recuperare l'Irap versata in relazione ai periodi d'imposta 2016, 2017, 2018 e 2019 intende:

- presentare - entro il 30 novembre 2023 - le relative dichiarazioni integrative:
- riducendo *«l'imponibile retributivo Irap di cui al rigo IK1 della quota parte imponibile riferita ai soggetti impiegati direttamente o promiscuamente nei servizi IVA»* (secondo le percentuali determinate dall'ufficio del personale);
- inserendo *«nella sezione II del quadro IK il conto economico, predisposto secondo i criteri di competenza economica»;*
- riportare il *«maggiore saldo a credito Irap retributivo nel rigo IR32 [...]»* emergente dalle dichiarazioni integrative *«[...] nel quadro IS, sezione XVII, della Dichiarazione Irap 2023, riferita all'anno 2022»;* *«compensare il credito in via diretta (versando meno sui vari mesi) a partire dal mese di dicembre 2023».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, lettera *e-bis*), del d.lgs. n. 446 del 1997, dispone che L'IRAP è dovuta anche dalle *«[...] Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio del 1993, n. 29 [...]»*, tra cui rientrano gli enti locali.

Ai sensi del successivo articolo 10-*bis*, «1. *Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e-bis), la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente [...];*

2. Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali, gli stessi possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali secondo le disposizioni dell'articolo 5, 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 dalla predetta disposizione e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare degli emolumenti ivi indicati è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali. Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto indicato nel primo periodo del presente comma. Si considerano attività commerciali quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, ovvero, per i soggetti di cui all'articolo 88, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche, quelle rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».

Gli enti locali che svolgono attività commerciali possono, dunque, determinare la base imponibile IRAP in misura pari alle retribuzioni erogate ovvero, esercitando l'opzione di cui al comma 2 del citato articolo 10-*bis*, determinare separatamente la base imponibile, applicando agli impiegati addetti ad attività commerciali la disciplina prevista dall'articolo 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, e al personale addetto ad attività commerciali e istituzionali un criterio misto.

Nel commentare la disciplina IRAP, con circolare 263/E del 12 novembre 1998 era stato precisato che gli enti pubblici che svolgono attività commerciale potevano esercitare l'opzione di cui all'articolo 10-*bis*, comma 2, «[...] anche in sede di dichiarazione IRAP[...] Pertanto, nel caso in cui i detti soggetti abbiano effettuato, [...] versamenti di acconto mensili riferiti anche ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale, ai fini IRAP, possono, in sede di presentazione della dichiarazione IRAP, scomputare i versamenti mensili operati riferibili a detti dipendenti dalla quota di IRAP dovuta per tale attività.».

In seguito, con la circolare n. 148/E del 26 luglio 2000, e con la circolare n.

234/E del 20 dicembre 2000 - nel rinviare alla disciplina sulle opzioni, di cui al d.P.R. n. 442 del 1997, secondo cui *«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»* - è stato chiarito che, *«[...] per gli enti pubblici che, oltre all'attività istituzionale, effettuano anche attività commerciali, il comportamento concludente idoneo a manifestare l'opzione di cui al citato articolo 10-bis del D.Lgs. n. 446 del 1997, corrisponde alla scelta assunta dagli stessi all'inizio del periodo d'imposta, vale a dire in sede di primo acconto mensile. Ciò premesso, attesa l'esigenza di tutelare l'affidamento suscitato nell'indirizzo espresso con le precedenti istruzioni, cui si sono uniformate le amministrazioni pubbliche prima dell'intervento interpretativo operato con la menzionata circolare n. 148/E, si precisa che il criterio ivi adottato ai fini dell'individuazione del "comportamento concludente", assume rilevanza dal periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di emanazione della medesima circolare [...]»*.

Nel caso di specie, l'adozione - a partire dal 2016 - del metodo retributivo anche per le attività commerciali (e, conseguentemente, la revoca del metodo commerciale) non sembra essere stata determinata esclusivamente dall'errata funzionalità del "nuovo sistema gestionale", avendo l'istante scelto di versare gli acconti (rilevatori, come chiarito dalla circolare n. 234/E del 2000, dell'esercizio dell'opzione), di omettere la predisposizione del conto economico aggregato delle attività commerciali, di presentare le dichiarazioni annuali IRAP in conformità con il metodo scelto, adottando, quindi, un "comportamento concludente" per ben quattro periodi d'imposta, ovvero fino alla nuova opzione esercitata solo nel 2020.

Non si ravvisa, dunque, alcun "errore" da rettificare, ma solo una scelta per un metodo di calcolo dell'imposta che ora si vuole modificare, rispetto alla quale non è consentito il ricorso alla dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del

dPR n. 322 del 1998, destinata alla correzione di *«errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito [...]»*.

A tal riguardo, con la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002, è già stato chiarito che le opzioni *«anche se inserite in manifestazioni non dispositive o, per usare un termine comune in dottrina in "dichiarazioni di scienza" quali le dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non possono essere "rettificate" che in presenza di dolo, violenza o errore. In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.»*

La dichiarazione integrativa è, quindi, finalizzata a correggere errori od omissioni nell'indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli; non essendo ammissibile la presentazione di una dichiarazione integrativa per ripensare una scelta rivelatasi a posteriori sfavorevole, non ravvisandosi, in tale ipotesi, un vizio della volontà determinato dalla presenza di un errore grave ed essenziale.

La soluzione prospettata dall'istante non è dunque condivisibile.

[...]

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)