

Normativa e prassi

Irap, il cuneo fiscale e contributivo fa breccia nelle "public utilities"

6 Novembre 2008

Integrata la definizione di "attività regolamentata" fornita con la circolare 61 del 19 novembre 2007



Si è in presenza di un'attività regolamentata tutte le volte in cui un soggetto pubblico interviene esogenamente sulle dinamiche interne del mercato.

Lo ha specificato l'agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 423/E del 5 novembre. L'Amministrazione, affrontando il caso di una *public utilities*, per definire la spettanza o meno delle agevolazioni Irap previste ai fini

della riduzione del "cuneo fiscale e contributivo", ha così integrato la definizione di "attività regolamentata", fornita precedentemente con la circolare 61/2007.

Deduzioni dalla base imponibile Irap

Al principio generale di indeducibilità del costo del lavoro che caratterizza l'Irap, sono disposte una serie di deroghe con finalità agevolative, contenute nell'articolo 11 del Dlgs 446/1997.

Tra queste, le deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale, che consentono ai datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato di usufruire, per ognuno di questi lavoratori impiegati nel periodo d'imposta, di:

- a. una deduzione base di 4.600 euro annui (5mila per il periodo d'imposta 2007)
- b. una deduzione maggiorata fino a 9.200 euro annui (10mila per il periodo d'imposta 2007), se il dipendente è impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna o Sicilia

c. una deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

La previsione ha l'esplicito fine di favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione della differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore ("cuneo fiscale e contributivo"). La deduzione maggiorata è alternativa alla deduzione forfetaria in relazione ai singoli lavoratori alle dipendenze del contribuente.

Gli unici soggetti passivi Irap a cui non è consentita l'applicazione delle deduzioni sono le Pubbliche Amministrazioni e le imprese operanti nell'ambito dei pubblici servizi in "*concessione ed a tariffa*". Con la precisazione, espressa nella risoluzione 203/2008, che per tali enti le deduzioni sono fruibili in relazione alle sole attività commerciali esercitate.

Il caso

La risoluzione dà risposta a un'istanza di interpello presentata da una società che ha ricevuto in affidamento da un ente locale il servizio di raccolta e trasporto a discarica dei rifiuti solidi urbani, nonché il servizio di smaltimento in discarica dei rifiuti raccolti ("servizio d'igiene ambientale").

Per il contribuente, l'affidamento dei servizi in parola è esclusivamente riconducibile all'appalto di servizi (e non alla concessione) in quanto, tra l'altro, non si è in presenza di traslazione del rischio inerente l'attività in capo al soggetto affidatario del servizio.

Inoltre, sempre secondo l'istante, non si tratterebbe di un sistema a tariffa in quanto il corrispettivo riconosciuto è relativo esclusivamente al rapporto tra Amministrazione e gestore. L'affidatario, infatti, non ha alcun compito di riscossione di un canone o tariffa direttamente presso gli utenti.

Criteri di individuazione delle attività regolamentate

L'Agenzia aveva già avuto modo di chiarire i due criteri, la cui presenza contemporanea consente di individuare le imprese che svolgono un'attività regolamentata (*cf*r circolare 61/2007 - punto 1.3).

Con riferimento al primo criterio, quello giuridico, deve trattarsi di un'attività "*svolta in forza di una concessione traslativa*" e, cioè, di un provvedimento con il quale un ente pubblico conferisce a un altro soggetto diritti o potestà inerenti un'attività solitamente propria.

La condizione deve accompagnarsi al profilo economico, in base al quale deve trattarsi di un'attività a tariffa caratterizzata da un prezzo fissato o regolamentato dall'ente pubblico "*in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione*".

Con la risoluzione 423/E, è stata nuovamente affrontata la qualificazione dei due profili, con la precisazione che la nozione di concessione espressa nell'articolo 11 del decreto Irap deve essere accolta con un approccio sostanziale, che mira a identificare una vasta platea di soggetti che appartengono al settore delle *public utilities*.

In particolare, per alcune attività che rivestono interesse pubblico, si osserva una tendenza per molti enti locali di delegarne lo svolgimento a soggetti esterni (sia pubblici che privati) con strumenti giuridici che, pur mantenendo la stessa funzione, si discostano dall'istituto della "*concessione traslativa*".

Prendendo spunto dall'evoluzione della realtà osservata, l'Agenzia ha ritenuto che si debba "*correttamente parlare di attività regolamentate tutte le volte in cui un soggetto pubblico interviene esogenamente sulle dinamiche interne del mercato*", integrando la nozione di concessione traslativa, così come indicata nella citata circolare 61/2007.

Questo approccio, si legge nella risoluzione, era stato espresso anche in sede comunitaria, in cui era già emerso quale fosse il ruolo di uno strumento, la concessione, che presenta sul territorio comunitario sfaccettature diverse, sottolineando che "*la concessione sta diventando uno strumento giuridico superato, spesso sostituito da procedure di autorizzazione diverse...*", soprattutto nei settori maggiormente interessati dai processi di liberalizzazione (cfr decisione C (2007) 4133 def. del 12 settembre 2007 della Commissione europea).

Anche sul piano economico-gestionale l'Agenzia, riprendendo quanto già espresso nella risoluzione del 358/2008(1), ha ribadito "*che il corrispettivo stabilito nei contratti di affidamento allegati concretizzi, di fatto, una tariffa in quanto si tratta di un prezzo fissato o regolamentato*", sottolineando, in particolare, come i fondi trasferiti all'affidataria consentano di assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della gestione, anche sotto il profilo della copertura degli oneri fiscali.

Conclusioni

In conclusione, dalle argomentazioni sostenute dall'agenzia delle Entrate, emerge come le *public utilities*, generate nella pluralità dei casi da *spin off* di attività di interesse pubblico solitamente in carico agli enti locali, non possano tener conto delle deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale nella determinazione della propria base imponibile Irap, in quanto l'attività svolta appare qualificabile come "regolamentata" nell'accezione prima individuata.

NOTE:

1) Giulia Marconi - FISCOoggi edizione del 24/09/2008 - "**Servizi postali universali senza sconti Irap**"

di

Francesco Bontempo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/irap-cuneo-fiscale-e-contributivo-fa-breccia-nelle-public>