

*Roma, 05 novembre 2008*

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Deduzioni dalla base imponibile IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del D.Lgs. n. 446/1997*

Con istanza d'interpello presentata in data ... 2008, la società Azienda servizi igiene ambientale – ALFA S.p.A. (di seguito: ALFA spa) ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta interpretazione delle deduzioni dalla base imponibile IRAP disposte al numero 2), 3) e 4) della lettera a), del comma 1, dell'articolo 11 del D.Lgs n. 446 del 1997.

Quesito

La Società istante, costituita quale Azienda speciale ai sensi dell'art. 22 della legge n. 142 del 1990, in conformità alla previsione contenuta nell'art. 115, comma 3, del D.Lgs. n. 267 del 2000, Testo unico degli enti locali, è stata successivamente trasformata in società per azioni (*cf.* delibera di consiglio comunale di X n. ... del 2003, con atto del 2003).

L'ALFA spa, partecipata integralmente dal Comune di X, ha ricevuto in affidamento dal Comune di X il servizio di raccolta e trasporto a discarica dei rifiuti solidi urbani, nonché il servizio di smaltimento in discarica dei rifiuti raccolti, cd. "servizio d'igiene ambientale" (*cf.* delibere del consiglio comunale di X del 1999, n. ... e del 2000, n. ...).

A fronte dell'affidamento del servizio, nell'attesa dell'approvazione di un contratto di servizi che regoli l'assegnazione di risorse per l'attività svolta

dall'ALFA spa, l'ammontare che il medesimo comune trasferisce al concessionario è definito attraverso atti di programmazione.

Valutati i chiarimenti contenuti al punto 1.3 della Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, la società istante chiede di poter fruire delle deduzioni dalla base imponibile IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto non qualificabile come impresa operante in concessione e a tariffa.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La società istante, ritiene che nel proprio caso non ricorra alcuna delle condizioni che escludono dalla possibilità di fruire del beneficio le imprese operanti in concessione e a tariffa nel settore della raccolta e smaltimento rifiuti, così come chiarite al punto 1.3 della Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007.

Ciò in quanto, la società ALFA spa non è beneficiaria di alcuna concessione traslativa, né è riconosciuta in suo favore alcuna tariffa per lo svolgimento delle attività commessegli.

Tale affermazione, fondata sulla distinzione esistente fra l'appalto e la concessione di servizi, è argomentata dalla società nell'istanza con una puntuale ricostruzione del quadro di riferimento legislativo e giurisprudenziale in materia.

In particolare, la società interpellante evidenzia che *l'elemento maggiormente distintivo (se non unico) tra concessione (di servizio pubblico) ed appalto va rinvenuto nei fenomeni di traslazione dell'alea inerente una certa attività in capo al soggetto affidatario del servizio medesimo e, conseguentemente, nella modalità della remunerazione dello stesso*".

Conseguentemente, a parere dell'ALFA spa, se l'affidatario assume i rischi di gestione del servizio, rifacendosi sugli utenti mediante riscossione di un canone o tariffa direttamente presso i medesimi, allora ricorrerebbe il caso della

concessione. Di contro, se l'onere della remunerazione dell'affidatario sia direttamente in capo all'Amministrazione, allora ricorrerebbe l'ipotesi dell'appalto.

Inoltre, l'istante sottolinea che nella sentenza del 22 aprile 2007, n. 17829 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno qualificato il rapporto fra un Comune e una società affidataria del servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti solidi urbani come appalto di servizi in quanto *“non si era realizzata alcuna delega traslativa di poteri dal comune al privato, il quale non poteva pretendere alcun prezzo dagli utenti per il servizio prestato”*.

Ed, infine tra l'altro, vengono riportate le argomentazioni espresse in ambito giurisprudenziale amministrativo (*cfr.* Consiglio di Stato, 30 aprile 2002, n. 2294) secondo cui *“la concessione di servizi riguarda sempre un articolato rapporto trilaterale che interessa l'amministrazione, il concessionario e gli utenti del servizio”*.

Ciò posto, la società istante rileva che l'affidamento dei servizi in parola, da parte dell'ente comunale all'ALFA, è riconducibile all'appalto di servizi e non alla concessione e, pertanto, l'attività svolta non è qualificabile come *“impresa in concessione”*.

Con riferimento al requisito economico, la società interpellante evidenzia che il corrispettivo riconosciuto non appare riconducibile alla natura di tariffa, in quanto relativo al rapporto tra amministrazione e gestore e anche in ragione della natura dell'affidamento da parte del Comune dei servizi in favore della Società istante.

Inoltre, l'istante fa presente che la misura del proprio corrispettivo è completamente slegata dagli introiti ottenuti del Comune a titolo di riscossione della TARSU e utilizzati per ricavare i fondi da trasferire all'ALFA spa.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Al fine di favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cosiddetto cuneo fiscale e contributivo, la legge 23 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007) ha modificato l'articolo 11 del D. Lgs n. 446 del 15 dicembre 1997, n. 446, recante la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive, introducendo nuove deduzioni dalla base imponibile IRAP per i datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato.

In deroga al generale principio di indeducibilità del costo del lavoro, l'articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4, del D. Lgs n. 446 del 1997 stabilisce la deducibilità:

- di un importo pari ad euro 4.600 (5.000 per il periodo d'imposta 2007), su base annua, per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta;
- di un importo fino a 9.200 euro annui (10.000 per il periodo d'imposta 2007) su base annua, per ogni lavoratore con contratto a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- dei contributi previdenziali e assistenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Le citate previsioni normative introdotte con la legge finanziaria 2007 e rimodulate con la legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008) trovano applicazione per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e) del decreto IRAP ad esclusione, delle “...*imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti...*”.

Con riferimento a tali soggetti, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire, al punto 1.3 della circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, che le

imprese che svolgono attività “regolamentate”, e quindi escluse dalle nuove deduzioni, sono individuabili mediante la verifica dei due criteri posti dal comma 1 del citato articolo 11.

In particolare,

- a) sotto il profilo giuridico, deve trattarsi di un’attività svolta in forza di una concessione traslativa e cioè di un provvedimento con il quale l’ente pubblico conferisce ad un soggetto privato diritti o potestà inerenti un’attività economica in origine riservata alla pubblica amministrazione e che, tuttavia, questa non intenda esercitare direttamente;
- b) sotto il profilo economico, deve trattarsi di un’attività il cui corrispettivo è costituito da una tariffa e cioè da un prezzo fissato o “regolamentato” dalla pubblica amministrazione in misura tale da assicurare l’equilibrio economico-finanziario dell’investimento e della connessa gestione.

L’esclusione dettata dalle disposizioni in commento opera, come evidenziato nella citata circolare, per le imprese per le quali risultano contemporaneamente verificate le condizioni di cui ai punti precedenti.

Le indicate caratteristiche ricorrono essenzialmente nell’ambito dei servizi pubblici locali o nazionali e, in particolare, nei settori dell’energia, dell’acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, imprese cd. “*public utilities*”.

Ciò opportunamente premesso, la scrivente è dell’avviso che la nozione di concessione espressa all’articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2, del decreto IRAP debba essere accolta con una definizione ampia, atteso il conforme parere espresso dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell’Economia e delle finanze nella nota prot. n. 5093 del 24 giugno 2008.

In particolare, si ritiene che ricorra una “*concessione traslativa*” nel caso in cui vi sia un’effettiva traslazione di funzioni di interesse pubblico da una

pubblica amministrazione ad un concessionario privato, prescindendo dal *nomen iuris* dell'atto con il quale detto affidamento è posto in essere.

Si deve, perciò, correttamente parlare di attività regolamentate tutte le volte in cui un soggetto pubblico interviene esogenamente sulle dinamiche interne del mercato.

In tal modo deve, pertanto, intendersi integrata la nozione di “concessione traslativa” come indicata nella circolare 61/E del 2007.

Tale approccio non si discosta da quanto già espresso in sede comunitaria - punto 13 della decisione C (2007) 4133 def. del 12 settembre 2007 della Commissione europea - in cui si afferma che “*nel contesto giuridico italiano la concessione è uno strumento finalizzato a soddisfare un pubblico interesse conferendo al concessionario il diritto di intraprendere un'attività solitamente riservata alla pubblica amministrazione...*”.

Inoltre, nella medesima decisione, si evidenzia come “*la liberalizzazione di diversi mercati sta interessando settori tradizionalmente operanti in concessione e, di conseguenza, la concessione sta diventando uno strumento giuridico superato, spesso sostituito da procedure di autorizzazione diverse...*”.

I rilievi posti dalla società istante evidenziano le distinzioni esistenti fra concessione e appalto di servizi in ambito sia normativo che giurisprudenziale, tuttavia, dette argomentazioni non escludono che nel caso di specie si sia in presenza di un'attività regolamentata, nell'ampia accezione individuata dal Dipartimento delle finanze.

Anche sotto il profilo economico-gestionale, la scrivente ritiene che il corrispettivo stabilito nei contratti di affidamento allegati concretizzi, di fatto, una tariffa in quanto si tratta di un prezzo fissato o “regolamentato” dai comuni in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione medesima.

In proposito, si rileva che il Comune di X non avendo optato per l'adozione della tariffa in via sperimentale (ai sensi dell'articolo 238 del D. Lgs.

n. 152 del 2006), attualmente, reperisce i fondi per lo svolgimento dell'attività di smaltimento dei rifiuti solidi urbani con un regime fondato sulle disposizioni della TARSU, ai sensi del D. Lgs. n. 507 del 1993.

Atteso quanto disposto all'articolo 61 del D. Lgs. 507 del 1993, l'introito derivante della TARSU ha un espresso vincolo di destinazione alla copertura dei costi di esercizio del servizio in parola.

L'ALFA spa, pur non occupandosi della riscossione delle somme necessarie per finanziare la propria attività, riceve dal Comune di X dei fondi per natura vincolati allo svolgimento del servizio in parola, che hanno come finalità quella di assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione.

Inoltre, non può condividersi l'osservazione della società istante secondo cui i fondi che gli vengono assegnati per l'esercizio dell'attività non contemplino quale obiettivo il recupero di tutti gli oneri di gestione.

Infatti, proprio nell'articolo 61 del D.Lgs. n. 507/1993, citato dall'istante a sostegno della propria tesi, viene fatto riferimento ai "costi di esercizio" che, come tali si ritiene siano comprensivi di ogni onere o spesa inerente alla gestione del servizio rilevante per la tassa (*cf.* Circolare n. 40/E-III-5-921 del 17 febbraio 1996 Direzione centrale fiscalità locale).

Pertanto, a parere della scrivente i fondi trasferiti dal Comune di X all'ALFA spa consentono di assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, sotto ogni profilo, ivi incluso quello della copertura degli oneri fiscali.

Tali argomentazioni risultano peraltro comunque valide anche nel caso in cui il risultato complessivamente raggiunto dall'attività economica sia negativo. In materia, si fa rinvio ai principi affermati dalla risoluzione del 24 settembre 2008 n. 358/E.

Per tali motivi si ritiene che con riferimento alla società ALFA spa sussistano congiuntamente i criteri dettati dall'articolo 11 del decreto IRAP per

l'individuazione delle imprese che svolgono attività regolamentate e che sono quindi escluse dall'applicazione delle citate deduzioni.

Conseguentemente, si ritiene che la società istante non possa tener conto nella determinazione della base imponibile IRAP delle nuove deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), n. 2), 3) e 4), del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto nell'esercizio del servizio di raccolta e trasporto a discarica dei rifiuti solidi urbani ricorrono entrambi i criteri dettati dalla norma e precisati nella predetta circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, criteri che ne caratterizzano l'attività svolta sia sul piano giuridico che su quello economico - gestionale.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.