

Roma, 10 novembre 2008

OGGETTO: Interpello. Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Irap – cuneo fiscale – Imprese che svolgono attività “regolamentata”- Articolo 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’articolo 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.r.l. chiede chiarimenti in ordine alla corretta applicazione delle deduzioni previste ai fini IRAP dall’articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP).

I dubbi interpretativi riguardano, in particolare, la previsione normativa contenuta nel menzionato articolo 11 secondo cui sono escluse dall’agevolazione le “...*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...*”.

La società interpellante opera nel settore del trasporto pubblico locale, essendo risultata aggiudicataria di una gara d'appalto, pur non avendo ancora perfezionato il rapporto giuridico sottostante mediante la sottoscrizione del relativo contratto di servizi. L'istante evidenzia che il corrispettivo per il servizio di trasporto pubblico affidato risulta costituito da una tariffa. Ciò premesso, chiede se possa beneficiare delle deduzioni IRAP di cui al richiamato art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2), 3) e 4 del decreto IRAP.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società è del parere che nella fattispecie in esame non operino congiuntamente i criteri posti dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4) del decreto IRAP, i quali escludono la fruizione delle deduzioni per le imprese operanti in concessione e a tariffa (cc.dd. *public utilities*).

Nel caso di specie, infatti, i rapporti intercorrenti tra la società istante affidataria del servizio e l'ente concedente sarebbero regolati da un contratto di servizi e non da un atto amministrativo di natura concessoria.

La società ritiene, pertanto, applicabili nella determinazione della base imponibile IRAP le deduzioni introdotte dalla legge finanziaria 2007, in quanto non svolgerebbe attività "regolamentata" nel senso specificato dalla norma in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La circolare n. 61/E del 19/11/2007, di commento delle deduzioni IRAP relative al cuneo fiscale e contributivo, ha chiarito 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 art. 11.

In particolare,

- 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;

- 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, quindi, solo nel caso in cui ricorrano congiuntamente i due criteri sopramenzionati, da intendersi come cumulativi e non alternativi.

Relativamente alla qualificazione giuridica del rapporto intercorrente tra l'ente pubblico e la società istante in ordine all'affidamento del servizio di trasporto pubblico locale, si deve tener conto di quanto affermato dalla Commissione europea con decisione C(2007) 4133 def. del 12 settembre 2007, con la quale l'Esecutivo comunitario ha ritenuto di non dover "*sollevare obiezioni relativamente alla misura, poiché essa non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, paragrafo 1, del trattato CE*".

In particolare, al punto 13 della suddetta decisione si legge 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...*".

Viene ancora evidenziato 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 d'autorizzazione diverse*".

Tale precisazione conforta la tesi per cui non ricadono nell'ambito applicativo del cuneo fiscale anche le ipotesi in cui l'atto di concessione non sia

propriamente riconducibile, sotto il profilo giuridico, alla categoria degli atti amministrativi di tipo provvedimentale. Del resto, ciò che caratterizza la natura concessoria del rapporto tra soggetto pubblico e privato non è tanto la tipologia dell'atto di affidamento del servizio, quanto piuttosto il particolare regime di controllo a cui è sottoposto il privato in ragione dell'interesse pubblico all'esercizio corretto del servizio affidato.

In considerazione di quanto affermato dagli organi comunitari e in linea anche con il parere espresso, al riguardo, dal Dipartimento delle finanze [cfr. nota prot. n. 5093 del 24 giugno 2008], la scrivente è dell'avviso che debba essere accolta una definizione ampia di "concessione", dovendosi ritenere che la stessa ricorra tutte le volte in cui vi sia l'affidamento di funzioni di interesse pubblico ad un 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 n. 61/E del 2007.

Ai fini dell'applicazione della norma in esame, appare rilevante la circostanza che attraverso il ricorso alla concessione, nell'accezione sopra specificata, venga, di fatto, affidato alla società un servizio pubblico locale nel significato ampio desumibile dall'art. 112 del d.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, tale da ricomprendere - oltre i servizi riservati in via esclusiva ai Comuni e alle Province - *"qualsiasi attività che si concreta nella produzione di beni e servizi in funzione di un'utilità per la Comunità locale non solo in termini economici ma anche ai fini di promozione sociale"* (cfr. sentenze del Consiglio di Stato nn. 2024 del 17 aprile 2003 e 2605 del 9 maggio 2001).

Sulla base delle argomentazioni sopra esposte, 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 decreto IRAP, in quanto nello svolgimento dell'attività di trasporto pubblico

locale ricorrono entrambi i criteri dettati dalla norma e precisati nella circolare n. 61/E del 2007 per l'individuazione delle imprese che svolgono attività regolamentate, criteri che ne caratterizzano l'attività svolta sia sul piano giuridico sia su quello economico - gestionale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.