

Roma, 10 novembre 2008

OGGETTO: *Consulenza giuridica. 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 la richiesta di consulenza giuridica specificata 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 di ... , in rappresentanza delle imprese associate, chiede di sapere se siano applicabili alle imprese esercenti impianti a fune le deduzioni IRAP, di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2, 3 e 4, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (di seguito, decreto IRAP), concernenti il c.d. cuneo fiscale e contributivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le imprese esercenti impianti a fune – con ciò intendendo le aziende che si occupano del trasporto funiviario in servizio

pubblico all'interno delle aree sciabili – possano fruire dei benefici fiscali concernenti il cuneo fiscale, non sussistendo i requisiti prescritti dalla norma – vale a dire l'esistenza di una concessione e di una tariffa - per la loro esclusione.

Mancherebbe, infatti, nel caso di specie, una concessione traslativa di funzioni pubbliche, in quanto la gestione di aree sciabili non rientra tra le attività in origine riservate alla pubblica amministrazione. Inoltre, non si tratterebbe di un'attività remunerata mediante una tariffa, in quanto la Provincia di Trento, con delibera n. 7240 del 5 novembre 1999, si è limitata a fissare i valori massimi di tariffa in relazione alle diverse categorie di impianti e alla tipologia di corse effettuate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 11 del decreto IRAP, come modificato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), riconosce in favore dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e), del medesimo decreto, alcune deduzioni dalla base imponibile IRAP riferibili a ciascun lavoratore dipendente impiegato a tempo indeterminato nel periodo d'imposta.

La circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, esplicativa delle nuove deduzioni IRAP, ha chiarito che sono escluse dalle agevolazioni in esame, per espresso dettato normativo, oltre le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 3, comma 1, lettera *e-bis*, del decreto IRAP, anche 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.

Si tratta di tutte quelle imprese (cc.dd. *public utilities*) che operano nell'ambito dei pubblici servizi in forza sia di una concessione pubblica sia di una tariffa regolamentata.

Con riferimento a tali soggetti, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare, al punto 1.3 della circolare n. 61/E del 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 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 sopraindividuati.

Al fine di un corretto inquadramento della problematica in esame, appare utile esaminare, in via preliminare, le previsioni contenute nella legge provinciale 21 aprile 1987, n. 7, recante la “*Disciplina delle linee funiviarie in servizio pubblico e delle piste da sci*”. In particolare, l'art. 8, comma 1, della legge in esame dispone che: “*La costruzione e l'esercizio di linee funiviarie adibite al trasporto in servizio pubblico di persone, cose o misto, sono soggetti a concessione da parte della Giunta provinciale*”.

Secondo quanto previsto dal comma 2, del medesimo articolo 8: “*La concessione sostituisce ogni altro provvedimento di competenza provinciale ai fini della realizzazione della linea funiviaria. Essa costituisce anche autorizzazione, nei limiti delle competenze provinciali, per l'esecuzione delle opere accessorie alla linea funiviaria oggetto della concessione e sostituisce quindi ogni diversa autorizzazione di competenza provinciale*”. Il comma 4 dispone che: “*Sono considerate in servizio pubblico tutte le linee funiviarie, ad eccezione di quelle utilizzate gratuitamente ed esclusivamente dal proprietario,*

dai suoi congiunti, dal personale in servizio, da ospiti occasionali e dalle persone che devono servirsi occasionalmente della linea per fini di assistenza medica, di sicurezza pubblica o simili". Ai sensi del comma 6: *"Sono considerate in ogni caso in servizio pubblico le linee destinate al trasporto dei clienti degli alberghi, degli appartenenti a convitti, collegi e comunità in genere e degli allievi delle scuole di sci, anche se gestite dai titolari dei rispettivi esercizi"*. Relativamente al rilascio delle concessioni, l'art. 13, comma 4, stabilisce che: *"A parità di soluzioni proposte, le concessioni vengono assentite di preferenza, nell'ordine, agli enti pubblici locali e loro consorzi, alle imprese private a partecipazione pubblica e, da ultimo, alle imprese private locali"*.

Alla stregua dell'art. 23 della medesima legge provinciale, inoltre, le tariffe sono determinate sulla base dei criteri generali approvati dalla Giunta provinciale. Con delibera n. 7240 del 1999, la Provincia autonoma di Trento ha approvato il criterio di determinazione delle linee di trasporto funiviario in servizio pubblico. In particolare, la menzionata delibera ha disposto l'adozione di un criterio di determinazione di una tariffa massima di riferimento applicabile in relazione ad ogni impianto individuale e ad ogni corsa. Il suddetto criterio tiene conto dei costi di costruzione e gestione degli impianti e delle loro principali caratteristiche tecniche, del numero di passaggi, delle spese di manutenzione ordinaria, del costo del personale, dell'energia elettrica, di una percentuale di spese per la manutenzione straordinaria, del costo di battitura piste e degli ammortamenti e degli interessi sul capitale, nonché di alcuni coefficienti correttivi utilizzati per valutare il singolo impianto in funzione della sua pendenza rispetto alla media di ogni categoria di impianti.

Sulla base delle disposizioni contenute nella disciplina soprarichiamata, appare corretto affermare che con riferimento all'attività in esame sussistono 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 deduzioni IRAP per la riduzione del "cuneo fiscale".

Non è di ostacolo a tale conclusione la circostanza che l'attività affidata in concessione non sia in origine riservata alla pubblica amministrazione. Al riguardo, si osserva che, come precisato al punto 13 della decisione di autorizzazione della Commissione europea C(2007) 4133 def. del 12 settembre 2007, “(...) 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 (...)”.

Il che lascia intendere che la circostanza dell'attività in origine riservata al soggetto pubblico può ricorrere ma non presenta carattere di esclusività.

Neppure appare dirimente, ai fini del riconoscimento alle imprese esercenti impianti a fune delle agevolazioni in esame, l'ulteriore circostanza, evidenziata dell'istante, relativa alla fissazione da parte dell'organo provinciale di una tariffa massima con riferimento alle diverse categorie di impianti affidati in gestione. Va, infatti, precisato che nel concetto di tariffa rientrano non solo le ipotesi in cui il prezzo sia unilateralmente fissato dal concedente del servizio (ipotesi, peraltro, di difficile riscontro pratico), ma anche i casi in cui la regolamentazione venga attuata mediante la fissazione di prezzi massimi di riferimento, lasciando al privato margini di discrezionalità in ordine al prezzo realmente praticato in relazione al servizio reso. Si ritiene, infatti, che la fissazione di un limite superiore alla dinamica di crescita piuttosto che una fissazione puntuale del corrispettivo non costituisca un criterio dirimente a stabilire se si tratti o meno di tariffa, tenuto conto che la presenza di un limite superiore non snatura il carattere tariffario del corrispettivo spettante al gestore del servizio. In proposito, è sufficiente osservare che la delibera CIPE 24 aprile 1996, recante le “*Linee guida per la regolazione dei servizi di pubblica utilità*” nell'illustrare al punto 9 le modalità di fissazione della tariffa tramite il metodo del price-cap, utilizza il termine “tariffe” nel significato di: “(...) *prezzi massimi applicabili a ogni servizio*”.

Nella soluzione del caso di specie, assume invece rilievo il fatto che, sotto il profilo giuridico, le attività di costruzione e gestione delle linee funiviarie adibite al trasporto in servizio pubblico sono soggette a concessione e che la stessa sostituisce ogni diversa forma di autorizzazione anche per l'esecuzione delle opere accessorie alla linea funiviaria affidata in gestione.

Anche sotto il profilo economico-gestionale, si deve concludere nel senso di considerare l'attività di trasporto funiviario rientrante tra quelle regolate da tariffa, come peraltro previsto dall'art. 23 della legge provinciale n. 7 del 1987, che espressamente disciplina le tariffe, gli orari e gli obblighi incombenti sul concessionario del servizio.

Per quanto sopra chiarito, si ritiene che le aziende esercenti il trasporto delle linee funiviarie in servizio pubblico non possano 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, ricorrendo entrambi i criteri dettati dalla norma e precisati nella circolare n. 61/E del 2007, 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.