

*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 , in rappresentanza delle imprese associate, operanti nel settore del Servizio Idrico Integrato (SII), del Gas e dell'Energia Elettrica, chiede chiarimenti in ordine all'esclusione delle imprese operanti nei pubblici servizi dalle 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.

Nello specifico si chiede di sapere:

1. le modalità attraverso le quali operare la separazione contabile nel caso in cui le imprese che operano nei pubblici servizi svolgano

anche attività liberalizzate per le quali hanno diritto a fruire delle deduzioni relative al cuneo fiscale;

2. se sia possibile fruire del cuneo fiscale con riferimento a attività di pubblico servizio – come il SII – in cui la tariffa non prevede espressamente il recupero dei costi fiscali relativi all'IRAP.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In merito alla problematica di cui al punto sub 1), l'Associazione istante è dell'avviso che la separazione contabile possa essere attuata con le modalità previste dalla delibera n. 11/2007 del 18 gennaio 2007, dell'Autorità per l'Energia elettrica e il Gas in materia di obblighi di separazione amministrativa e contabile (*unbundling*) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas e che, dunque, non debba considerarsi necessariamente applicabile la direttiva 2006/111/CE della Commissione europea del 16 novembre 2006, relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati membri e le loro imprese pubbliche e alla trasparenza finanziaria all'interno di talune imprese.

Relativamente alla problematica di cui al punto sub 2), l'istante ritiene che, nell'ambito del secondo requisito richiesto dalla norma ai fini dell'esclusione dalle agevolazioni in esame, sia da operare l'ulteriore distinzione tra tariffe che prevedono esplicitamente il recupero dell'IRAP e tariffe che non lo prevedono.

### **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, esplicitiva 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 sopraindividati.

Le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi che oltre all'esercizio dell'attività regolamentata svolgano anche attività in libero mercato, possono fruire delle nuove deduzioni IRAP solo relativamente al costo del fattore lavoro

impiegato in queste ultime. In tal caso, come chiarito nella circolare n. 61/07, sarà necessario effettuare la separazione contabile dei componenti positivi e negativi relativi alle diverse attività svolte secondo le previsioni contenute nella direttiva comunitaria 2006/111/CE della Commissione europea del 16 novembre 2006.

Sul punto, che forma oggetto della prima questione posta dall'istante, la citata direttiva fa, comunque, salve le norme specifiche stabilite allo stesso scopo in altre disposizioni comunitarie. L'art. 4, paragrafo 2, della direttiva in esame stabilisce, infatti, che il paragrafo 1, disciplinante le modalità di separazione contabile, si applica unicamente alle attività che non siano regolate da norme comunitarie specifiche e lascia, pertanto, impregiudicati gli obblighi incombenti sugli Stati membri o sulle imprese in forza del trattato o di tali norme.

Tenuto conto che, conformemente a quanto stabilito dalla direttiva 2006/111/CE, l'articolo 2, comma 12, lettera f), della legge n. 481/95 conferisce all'Autorità per l'energia elettrica e il gas il potere di emanare le direttive per la separazione contabile e considerando, inoltre, che la delibera n. 11/07 della predetta Autorità di regolamentazione richiama nelle premesse le direttive n. 2003/54/CE e n. 2003/55/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2003, contenenti disposizioni per la separazione contabile delle imprese che operano rispettivamente nel settore dell'energia elettrica e del gas naturale relativamente alle attività di trasmissione, trasporto, distribuzione e stoccaggio, al fine di evitare discriminazioni, trasferimenti incrociati e distorsioni della concorrenza, si ritiene che la delibera n. 11/07 possa considerarsi conforme agli scopi perseguiti in ambito comunitario e nazionale in materia di obblighi di separazione contabile delle imprese pubbliche, e possa, dunque, a tale scopo intendersi validamente applicata.

Passando alla seconda questione relativa all'estensione delle deduzioni concernenti il cuneo fiscale ai soggetti pubblici, la cui tariffa non preveda esplicitamente il recupero degli oneri fiscali relativi all'IRAP, la scrivente non concorda con la tesi sostenuta dall'istante.

La tariffa, intesa come “corrispettivo” riconosciuto al gestore del servizio pubblico, è generalmente determinata dall’Autorità d’ambito in misura tale da assicurare l’equilibrio economico-finanziario della gestione e, in ogni caso, il rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione medesima, anche in relazione agli investimenti programmati e all’adeguatezza della remunerazione del capitale investito.

Non entrando nel merito delle differenti metodologie di calcolo delle tariffe nei singoli settori pubblici di regolamentazione, che implicherebbe valutazioni di ordine tecnico che non competono alla scrivente, va tuttavia osservato che, ai fini dell’esclusione dell’agevolazione in esame, assume rilevanza la circostanza che nei sistemi di remunerazione dei servizi resi in concessione si tenga, comunque, conto dei costi in un’ottica di efficienza ed economicità e dell’equilibrio economico-finanziario dell’attività svolta o del servizio reso.

In generale, l’art. 117 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 – Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali – dispone che “Gli enti interessati approvano le tariffe dei servizi pubblici in misura tale da assicurare l’equilibrio economico-finanziario dell’investimento e della connessa gestione. I criteri per il calcolo della tariffa relativa ai servizi stessi sono i seguenti:

- a) la corrispondenza tra costi e ricavi in modo da assicurare la integrale copertura dei costi, ivi compresi gli oneri di ammortamento tecnico-finanziario;
- b) l’equilibrato rapporto tra i finanziamenti raccolti e il capitale investito;
- c) l’entità dei costi di gestione delle opere, tenendo conto anche degli investimenti e della qualità del servizio;
- d) l’adeguatezza della remunerazione del capitale investito, coerente con le prevalenti condizioni di mercato”.

Con riferimento al Settore Idrico Integrato, l’art. 153 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, recante norme in materia ambientale, stabilisce che: “le infrastrutture idriche di proprietà degli enti locali sono affidate in concessione d’uso gratuita, per tutta la durata della gestione, al gestore del servizio, il quale

ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione e dal relativo disciplinare”.

Il successivo art. 154 dispone che: “La tariffa costituisce il corrispettivo del servizio idrico integrato ed è determinata tenendo conto della qualità della risorsa idrica e del servizio fornito, delle opere e degli adeguamenti necessari, dell’entità dei costi di gestione delle opere, dell’adeguatezza della remunerazione del capitale investito e dei costi di gestione delle aree di salvaguardia, nonché di una quota parte dei costi di funzionamento dell’Autorità d’ambito, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio secondo il principio del recupero dei costi e secondo il principio chi inquina paga”.

Sulla base della normativa soprarichiamata, si ritiene che ricorrano, nel caso di specie, entrambi i requisiti (concessione - tariffa) richiesti dalla norma ai fini dell’esclusione dai benefici relativi al cuneo fiscale e contributivo.

\*\*\*

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