



*Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso*

Roma, 24 settembre 2008

***OGGETTO: Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Irap – cuneo fiscale – Imprese che svolgono attività
“regolamentata”.- Articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 2, 3 e
4 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 società istante, Poste Italiane spa, chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione delle deduzioni previste per i datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato dall'articolo 11, comma 1, lettera a) numeri 2), 3) e 4) del D.Lgs.15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'articolo 1, comma 266, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007).

I dubbi interpretativi riguardano in particolare la previsione normativa contenuta nelle predette disposizioni 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...*”.

Al riguardo, la società Poste Italiane spa fa presente di svolgere diverse attività di impresa.

Poste Italiane spa svolge, infatti

- 1) attività relativa a “servizi bancoposta” di cui al d.PR 14 marzo 2001, n. 144 (genericamente servizi Bancoposta);
- 2) attività relativa a servizi postali, per la cui erogazione non è richiesta alcuna concessione o licenza né sono previsti limiti di prezzo o tariffa (Servizi Postali Liberi);
- 3) attività relativa al servizio postale universale di cui alla Direttiva 97/67/CE ed al decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261 di seguito (Servizi Postali Universali) soggetta a concessione, nel cui ambito rientrano sia i Servizi Postali Universali Riservati che i Servizi Postali non Riservati.

Le attività relative ai servizi Bancoposta ed ai Servizi Postali Liberi, di cui ai numeri 1) e 2) non sono soggette né a concessione né a limiti tariffari e pertanto con riferimento alle stesse non opera l'esclusione dall'agevolazione disposta dalla citata disposizione.

I dubbi interpretativi riguardano, invece, le attività relative al servizio postale universale di cui al punto 3) del riportato elenco in quanto trattasi di attività soggette a concessione rilasciata con D.M. del 17 aprile 2000.

Nell'ambito di tale attività si distinguono

-i Servizi Postali Universali Riservati, in regime di monopolio e soggetti a tariffa;

- i Servizi Postali Universali non Riservati, in regime non monopolistico, sulla base di prezzi determinati in coerenza con il sistema tariffario dei Servizi Postali Universali Riservati.

La società Poste Italiane fa presente che in relazione ad alcuni dipendenti, la stessa già fruisce delle deduzioni per l'incremento occupazionale di cui al comma 4-*quater* dell'articolo 11 e delle deduzioni previste per apprendisti, disabili e personale assunti con contratto di formazione e lavoro di cui al numero

5), lettera a), comma 1, dell'articolo 11, deduzioni che, com'è noto, non possono essere cumulate con le deduzioni disposte per la riduzione del "cuneo fiscale" e che pertanto intende avvalersi delle deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale solo con riferimento a lavoratori dipendenti diversi da quelli per i quali beneficia delle altre deduzioni.

Inoltre, la maggior parte dei propri lavoratori sono impiegati promiscuamente in diverse delle aree di attività su menzionate.

Ciò premesso la società chiede

- se sia possibile beneficiare delle deduzioni previste per la riduzione del cuneo fiscale relativamente a tutte le attività svolte da Poste Italiane spa, ivi incluse quelle rientranti tra i Servizi Postali Universali ;
- in via subordinata, se sia corretto ritenere che soltanto i Servizi Postali Universali Riservati siano da escludere dall'agevolazione in quanto solo con riferimento a tali servizi vi è la fissazione di una tariffa;
- qualora, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ritenga che in relazione a tali attività non sia possibile fruire delle predette deduzioni, la società istante chiede quale metodo di quantificazione delle deduzioni spettanti debba essere utilizzato in relazione ai dipendenti utilizzati promiscuamente in attività ammesse a fruire dell'agevolazione ed attività non ammesse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante, le deduzioni previste dall'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2), 3) e 4) possono essere fruite in relazione ai dipendenti impiegati in tutte le attività poste in essere da Poste Italiane spa.

Con la circolare n. 61/E del 19 novembre 2007 è stato, infatti, chiarito che sono esclusi dall'agevolazione le imprese operanti in una serie di settori di

carattere pubblico regolamentati che siano congiuntamente gestiti sulla base

- di una concessione
- di una tariffa regolamentata.

Tale principio è stato affermato anche dalla Commissione Europea nella decisione n. 4133 del 12 settembre 2007 con la quale è stato stabilito che le nuove misure sono conformi alle norme sugli aiuti di Stato previste dal Trattato Istitutivo della Comunità Europea

Nella sintesi degli aspetti principali della misura, infatti, la Commissione Europea, riprendendo le argomentazioni fornite dalle autorità italiane, ha sottolineato che *“l’esclusione dal vantaggio riguarderebbe soltanto i servizi pubblici gestiti sulla base di una tariffa regolamentata o di una concessionee che tali due criteri sono cumulativi e non alternativi”*

La Commissione rileva, inoltre, che *“l’esclusione dai vantaggi si applicherebbe soltanto nei casi in cui il metodo di fissazione della tariffa da parte dell’autorità di regolamentazione compensi i costi fiscali dei pubblici servizi”*. La ratio di tale esclusione per le public utilities risiederebbe pertanto nella esigenza di evitare casi di sovracompensazione, in quanto la tariffa regolamentata in base alla quale tali servizi sono gestiti tiene conto dei costi fiscali, Irap compresa.

In altri termini precisa l’istante i sistemi tariffari rilevanti ai fini dell’esclusione dall’ambito di applicazione dell’agevolazione dovrebbero essere solo quelli che tengono già conto del costo del tributo regionale e che di conseguenza, sarebbero influenzati da eventuali variazioni del costo dell’Irap.

Il sistema disegnato dal D. Lgs. n. 261 del 1999 recante regole comuni per lo sviluppo dei servizi postali comunitari prevede, infatti, una politica dei prezzi e delle tariffe meramente orientati ai costi effettivamente sopportati dal fornitore del servizio Postale Universale.

Analogamente il recupero dei costi non viene garantito dal meccanismo di rivisitazione periodica delle tariffe effettuate tramite il metodo del *“price cap”*.

Tale metodo di adeguamento tariffario è, infatti, concepito per conseguire

due scopi

- il contenimento delle spinte inflazionistiche;
- il conseguimento di una maggiore efficienza delle imprese, premiando quelle che conseguono maggiori aumenti di produttività.

Tuttavia, tale metodo pone sotto controllo la sola dinamica tariffaria, senza prevedere una copertura dei costi effettivamente sopportati dal fornitore del Servizio Postale Universale.

Per tali motivi la società istante ritiene che le attività svolte nell'ambito del Servizio Postale Universale non debbano essere escluse dalla fruizione delle deduzioni Irap in quanto il sistema dei prezzi e delle tariffe del settore postale non prevede il completo ristoro dei costi operativi e di quelli fiscali, Irap inclusa.

Le tariffe uniformi corrisposte dagli utenti in particolare per i Servizi Postali Universali non riservati, possono rilevarsi insufficienti a coprire i costi di distribuzione della posta in talune aree generando in capo al fornitore del Servizio Postale Universale un onere economico/finanziario (Onere del Servizio Universale- OSU).

Al fine di fornire una copertura dell'Onere del Servizio Universale, il D. Lgs. n. 261 del 1999 (come modificato dal D. Lgs. n. 384 del 2003), che ha recepito le direttive comunitarie in materia postale, prevede l'attribuzione al fornitore del Servizio Postale Universale di un'area di riserva esclusiva. L'assegnazione di tali Servizi postali Universali Riservati sarebbe funzionale alla compensazione dell'OSU generato dalle aree in perdita e dall'adozione di una tariffa unica per tutto il territorio nazionale.

Per il finanziamento dell'OSU, il citato D. Lgs. n. 261 del 1999, istituisce, inoltre, il fondo di compensazione degli Oneri del Servizio Universale, alimentato con un prelievo obbligatorio al quale sono sottoposti i proventi realizzati da tutti gli altri operatori postali. Il gettito complessivo è trasferito a titolo di compensazione al fornitore del Servizio Postale Universale.

In sostanza, il sistema disegnato dalle direttive comunitarie e dal D. Lgs. n. 261 del 1999, prevede una politica dei prezzi e delle tariffe sopportati dal

fornitore Poste Italiane meramente orientati ai costi effettivamente sopportati dal fornitore del servizio Postale Universale; l'attribuzione in esclusiva dei servizi Postali universali, così come il gettito derivante dal fondo di compensazione ha infatti proprio la funzione di compensare la mancata copertura dei costi da parte delle tariffe e prezzi fissati.

In definitiva, le tariffe e prezzi dei servizi Postali Universali non assicurano l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, elemento indicato dalla circolare n. 61/2007 nonché nella decisione comunitaria come caratterizzante l'esclusione dall'agevolazione e pertanto la società istante ritiene che i servizi Postali Universali non possano essere ricompresi tra i servizi esclusi dalle deduzioni disposte dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4) del D. Lgs. n. 446 del 1997.

In ogni caso, tale esclusione non dovrebbe trovare applicazione con riferimento ai Servizi postali Universali non Riservati in quanto tali servizi non sono soggetti a tariffa ma vengono erogati sulla base di "prezzi" determinati nella misura massima dall'Autorità di regolamentazione.

Nel caso l'Agenzia delle Entrate non concordasse con tale soluzione, riconoscendo la possibilità di fruire delle deduzioni solo per le attività diverse da quelle rientranti nel Servizio Postale Universale, la società istante ritiene che per i dipendenti impiegati promiscuamente sia nelle attività regolamentate che nelle attività liberalizzate il metodo da utilizzare per determinare le deduzioni spettanti potrebbe essere fondato sui dati desumibili dalla Separazione Contabile imposta al fornitore del Servizio Postale Universale dal D. Lgs. n. 261/1999 in applicazione della Direttiva 97/67/Ce regolante specificamente il settore postale

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Al fine di favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cosiddetto cuneo fiscale e contributivo, la legge 23/12/2006, 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 19/11/2007, 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 sopraindividuiati.

Sul piano giuridico, appare evidente che le prestazioni che rientrano nel servizio postale universale rese da Poste Italiane spa siano soggette a concessione in quanto la stessa risulta rilasciata con il D. M. del 17 aprile 2000.

Anche sotto il profilo economico, la scrivente ritiene che il corrispettivo stabilito con il decreto legislativo citato concretizzi di fatto una tariffa in quanto si tratta di un prezzo fissato o "regolamentato" dalla pubblica amministrazione 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.

Vanno, infatti, considerati i seguenti aspetti che connotano la determinazione del sistema tariffario applicabile al Servizio Postale Universale reso da Poste italiane sia con riferimento ai servizi postali riservati che non.

L'articolo 13 del decreto legislativo del 22 luglio 1999, n. 261 che dà attuazione alla direttiva 97/67/CE concernente Regole comuni per lo sviluppo del mercato interno dei servizi postali comunitari e per il miglioramento della qualità dei servizi, stabilisce all'articolo 13 che

- le tariffe dei servizi riservati sono determinate dall'autorità di regolamentazione, sentito il nucleo di consulenza per la regolazione dei servizi di pubblica utilità e secondo le linee guida del CIPE, tenuto conto dei costi del servizio e del recupero dell'efficienza;

- i prezzi delle prestazioni rientranti nel servizio universale, che esulano dall'area della riserva, sono anch'essi determinati dall'autorità di regolamentazione in coerenza con la struttura tariffaria dei servizi riservati.

Dalle previsioni contenute nel richiamato articolo 13, appare corretto affermare che sia con riferimento alle tariffe fissate per i servizi riservati che per i prezzi stabiliti per le prestazioni rientranti nei servizi universali non riservati, al di là della terminologia utilizzata, si tratti in entrambi i casi di un prezzo fissato o "regolamentato" dalla pubblica amministrazione come definito dalla circolare n. 61 che realizza sotto il profilo economico il presupposto per l'esclusione dell'attività dalle agevolazioni Irap.

Non è di ostacolo a tale qualificazione, la circostanza che con riferimento alle prestazioni rientranti nel servizio postale universale non riservato, la norma faccia riferimento ad un "prezzo" piuttosto che ad una "tariffa", in quanto al di là del *nomen iuris* utilizzato anche in tale ipotesi si tratta di un prezzo fissato da una pubblica amministrazione (e non dal libero mercato) sulla base degli stessi criteri e con gli stessi metodi utilizzati per la fissazione della tariffa.

Non appare, inoltre, dirimente la circostanza, rilevata dalla società istante, secondo cui nella determinazione di tali corrispettivi, ed in particolare dei corrispettivi relativi alle prestazioni rientranti nel servizio universale che esulano dall'area della riserva, i costi del servizio, compresi quelli fiscali, non assumano preminente rilevanza prevalendo, invece, l'interesse pubblico di assicurare la prestazione del servizio in tutti i punti del territorio nazionale anche a scapito di una efficiente gestione aziendale.

Le modalità di remunerazione di tali servizi devono infatti essere considerate in maniera complessiva al fine di valutare il raggiungimento dell'equilibrio economico finanziario, tenendo conto di tutti quei meccanismi di compensazione quali l'attribuzione in esclusiva dei Servizi Postali Universali Riservati nonché dei trasferimenti previsti dal fondo di compensazione OSU alimentato dagli altri operatori postali, la cui funzione è proprio quella di

consentire il raggiungimento di un equilibrio economico per quei servizi i cui prezzi e tariffe sono insufficienti a coprire i costi di funzionamento.

In sostanza, anche se gli effettivi costi sostenuti per la prestazione del servizio, inclusi quelli fiscali, non sono interamente considerati nella determinazione della tariffa o del prezzo del servizio, degli stessi si tiene comunque conto nei meccanismi di compensazione previsti dalla pubblica amministrazione per il fornitore del servizio universale.

Tali argomentazioni risultano peraltro comunque valide anche nel caso in cui il risultato complessivamente raggiunto dall'attività economica sia negativo.

Ai fini della esclusione dell'agevolazione assume rilevanza, infatti, solo 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, presupposto che non esclude che per dinamiche gestionali che sono peculiari ad ogni azienda, tali attività realizzino delle perdite.

Per tali motivi si ritiene che sia con riferimento ai Servizi Postali Universali Riservati che ai Servizi Postali non Riservati 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 deduzioni Irap per la riduzione del "cuneo fiscale".

Conseguentemente, si ritiene che la società istante non possa tener conto nella determinazione della base imponibile Irap delle nuove deduzioni IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), n. 2), 3) e 4), del D. Lgs. n.446/1997, in quanto nello svolgimento dei Servizi Postali Universali 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.

Per quanto concerne, inoltre, il quesito relativo al metodo di quantificazione delle deduzioni spettanti in relazione ai dipendenti utilizzati

promiscuamente in attività ammesse a fruire dell'agevolazione ed attività non ammesse si fa presente che 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, si precisa che la citata direttiva fa, comunque, salve le norme specifiche stabilite allo stesso scopo in altre disposizioni comunitarie e non deve, quindi, applicarsi alle attività di imprese che rientrano nel campo di applicazione di tali disposizioni. L'articolo 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.

In sostanza il riferimento della circolare n. 61/2007 alla direttiva 2006/111/CE deve, quindi intendersi residuale per i settori per i quali non esistano già norme comunitarie che impongono alle imprese che vi operano l'adozione di contabilità separate.

Tenuto conto che la società Poste italiane già adotta un sistema di contabilità separata in applicazione della direttiva 97/67/CE per il settore postale, a tale sistema è possibile fare riferimento anche ai fini della determinazione dell'ammontare della deduzione spettante per i lavoratori dipendenti utilizzati promiscuamente in attività per le quali è possibile fruire delle deduzioni ed attività escluse dal beneficio.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.