

Concessionarie, costo dei dipendenti a tempo indeterminato in deduzione

Le disposizioni in vigore dal 2015 consentono di superare i dubbi applicativi relativi alla spettanza delle deduzioni IRAP per la riduzione del cuneo fiscale

/ Luca FORNERO

Le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori delle c.d. "public utilities" (es. energia, acqua, trasporti, poste, raccolta e smaltimento rifiuti) **non** possono **beneficiare** delle deduzioni IRAP (forfetaria e analitica) per dipendenti a tempo indeterminato (art. 11 comma 1 lett. a) n. 2, 3 e 4 del DLgs. 446/97), finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale.

Il dato normativo non contiene ulteriori specificazioni in merito all'individuazione dei soggetti in esame. Sul punto, è così intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che, in alcuni documenti di prassi (circ. n. [61/2007](#), § 1.3; ris. nn. [423/2008](#), [428/2008](#), 429/2008, 430/2008 e 204/2009) ha specificato le due condizioni che devono congiuntamente ricorrere, affinché operi la suddetta esclusione:

- sotto il profilo **giuridico**, deve trattarsi di un'attività svolta in forza di una concessione traslativa, vale a dire 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, vale a dire da un prezzo fissato o "regolamentato" dalla Pubblica Amministrazione in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione.

Con specifico riferimento al primo punto, l'Agenzia ha specificato che ricorre 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 *nomine iuris* dell'atto con il quale detto affidamento è posto in essere.

Si deve quindi parlare di attività regolamentate tutte le volte in cui un soggetto pubblico interviene esogenamente sulle dinamiche interne del mercato. In altre parole, è impossibile fruire delle deduzioni in oggetto anche nelle 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 altri termini, secondo l'Agenzia, appare rilevante la circostanza che, attraverso il ricorso alla concessione (nell'accezione sopra specificata), venga, di fatto, affidato alla società un servizio pubblico locale tale da ricomprendere – oltre ai 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".

In passato, tale impostazione è stata criticata, essendosi osservato come non dovrebbe parlarsi di "concessione traslativa" nelle ipotesi in cui le funzioni pubbliche, in origine riservate all'ente pubblico, non appartengano più allo Stato, ovvero l'atto di affidamento non ne preveda il trasferimento. È il caso, ad esempio, del **trasporto pubblico locale**, nel quale le funzioni di controllo ed indirizzo restano in capo all'ente locale e non sono oggetto di traslazione all'impresa affidataria.

In tale ipotesi, le deduzioni dovrebbero **comunque competere**.

Ad esempio, secondo la C.T. Reg. di Genova (sentenza n. [725/3/16](#)), le deduzioni spettano quando il contratto sia riconducibile all'appalto (nel quale il rapporto intercorre tra due soggetti, essendo la prestazione svolta a favore dell'ente pubblico) e non alla concessione (nella quale il rapporto intercorre tra tre soggetti, essendo la prestazione diretta agli utenti).

L'incertezza che regna sulla questione è, in ogni caso, destinata a venir meno, atteso che, dal periodo d'imposta 2015 (**UNICO 2016**), l'art. 11 comma 4-*octies* del DLgs. 446/97 consente anche alle imprese in oggetto di dedurre la differenza tra (circ. Agenzia Entrate n. [22/2015](#)):

- il costo complessivo dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato;
- le altre deduzioni previste a fronte dell'impiego di personale.

Pertanto, anche qualora un'impresa concessionaria nutra dubbi sulla spettanza, o meno, delle deduzioni finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale e decida, a titolo prudenziale, di non applicarle, dal 2015 può comunque dedurre l'intero costo dei dipendenti a tempo indeterminato.

A tal fine, ipotizzando che, oltre a quelle per il cuneo fiscale, non spetti nessun'altra deduzione per l'impiego di personale, l'intero importo deducibile va indicato nel **rigo IC69** ("Deduzione del costo residuo per il personale dipendente") del modello IRAP 2016 (ove si tratti di società di capitali).