

Deduzioni IRAP da cuneo fiscale per chi opera in appalto

Dal 2015, applicabile la deduzione residuale anche alle imprese che agiscono nelle public utilities

/ Luca FORNERO

Le [deduzioni IRAP](#) (forfetaria e analitica) per assicurare la riduzione del cuneo fiscale, spettanti a fronte dell'impiego di dipendenti a **tempo indeterminato**, competono anche alle imprese operanti nella raccolta e nello smaltimento dei rifiuti, laddove il rapporto di affidamento sia riconducibile all'appalto di servizi e non alla concessione. È questa la conclusione alla quale sono giunte le sentenze "gemelle" della C.T. Prov. Lecce nn. [2825/2/17](#) e [2826/2/17](#).

Si ricorda che 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 chiarimenti 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. [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.

Nel caso di specie, i giudici leccesi hanno invece considerato spettanti le deduzioni, atteso che il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti è stato attribuito alle società ricorrenti sulla base, di fatto, di un [appalto](#) di servizi (nel quale il rapporto intercorre tra due soggetti e l'appaltatore è remunerato dall'Amministrazione per

le prestazioni svolte) e non di una concessione (nella quale il rapporto intercorre tra tre soggetti, gravando il costo del servizio, in definitiva, sugli utenti).

Per la soluzione della questione, è risultata dirimente la circostanza che, nei rapporti di affidamento del servizio, non fosse previsto un corrispettivo ancorato alla variazione della domanda, né l'obbligo dell'Amministrazione di coprire eventuali perdite derivanti dalla gestione del servizio medesimo.

Sostanzialmente nello stesso senso si era pronunciata, in passato, la C.T. Reg. di Genova con la sentenza n. [725/3/16](#) (si veda "[Concessionarie, costo dei dipendenti a tempo indeterminato in deduzione](#)" del 24 agosto 2016).

Principio importante per chi ha contenziosi in corso

Occorre peraltro ricordare che, dal periodo d'imposta 2015, la questione ha perso rilevanza pratica, anche se il principio ribadito dalle sentenze in commento è di assoluta importanza per chi ha **contenziosi in corso** afferenti il 2014 o anni precedenti.

Infatti, l'[art. 11](#) comma 4-*octies* del DLgs. 446/97 consente anche alle imprese operanti in concessione e a tariffa nei citati settori 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 non possa fruire delle deduzioni finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale, dal 2015 può comunque dedurre l'**intero costo** dei dipendenti a tempo indeterminato a titolo di deduzione c.d. "residuale" (ex [art. 11](#) comma 4-*octies* del DLgs. 446/97).

A tal fine, ipotizzando che non spetti nessun'altra deduzione per l'impiego di personale e che la concessionaria sia una società di capitali, l'intero importo deducibile va indicato nel rigo IC69 ("Deduzione del costo residuo per il personale dipendente") del modello IRAP.