

Limiti all'applicazione in dichiarazione dei redditi delle deduzioni dalla base imponibile Irap per le "public utilities"

Rivola E. - 12/11/2024

L'approfondimento riguarda la spettanza, in favore delle società partecipate ed in particolare delle "public utilities", delle agevolazioni IRAP sul costo del lavoro previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 (c.d. cuneo fiscale); spettanza che se non fruita rischia di rilevare ai fini della responsabilità amministrativo contabile oltre che nei confronti dei soci pubblici in ragione della perdita colposa di agevolazioni.

Le deduzioni dalla base imponibile Irap del costo del lavoro (c.d. cuneo fiscale) nelle società partecipate.

Una delle questioni su cui talvolta gli operatori rischiano nella pratica di non adottare un comportamento corretto, rinunciando a benefici fiscali legittimi che potrebbero assumere rilevanza sotto il profilo delle responsabilità amministrativo contabili, riguarda la spettanza, in favore delle società partecipate, delle agevolazioni previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 (c.d. cuneo fiscale).

Tale disposizione, modificata a più riprese nel corso del tempo, ha introdotto delle deduzioni dalla base imponibile Irap, in deroga al principio di indeducibilità del costo del lavoro, per i datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato.

Nello specifico, fino al 2015, con l'entrata in vigore della Legge del 23/12/2014 n. 190, l'art. 11, c. 1, lett. a), del D.lgs. n.446/97 escludeva espressamente dalla fruizione della gran parte delle deduzioni *pro tempore* vigenti previste nella stessa lettera a)[1], tra gli altri, i soggetti operanti in concessione e a tariffa (c.d. *public utilities*) nei settori dell'energia elettrica, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Inoltre, fino all'entrata in vigore della Legge n. 145/18 tale esclusione per i soggetti sopra indicati, come previsto dall'art. 11, comma 1, lettera A punto 3) ha continuato ad operare ma solo per alcune agevolazioni riservate alle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Di fatto, però, già dal 2015 è venuta meno qualsiasi limitazione per i medesimi soggetti operanti nel settore delle "Public utilities", a seguito dell'introduzione, ad opera della citata Legge del 23/12/2014 n. 190, del comma 4-octies del citato art. 11 il quale ha riconosciuto che "*Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, e' ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo*".

Più precisamente, le "public utilities", dall'anno 2015 compreso, possono, pertanto, beneficiare comunque della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato ai sensi

del comma 4-*octies*. Deduzione quest'ultima, che come chiarito, fino al 2017 compreso, ha trovato applicazione per differenza con le agevolazioni spettanti in base alle disposizioni sul cuneo fiscale (art. 11 comma 1 lett. a.), con l'effetto di neutralizzare l'eventuale venir meno del diritto alla fruizione di queste ultime.

Infine, dall'anno 2016, a seguito dell'introduzione della Legge del 28/12/2015 n. 208 la suddetta deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

In definitiva tale deduzione viene calcolata come differenza con quelle spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del medesimo articolo 11 (cuneo fiscale) e questo fino all'entrata in vigore del Decreto-legge del 21/06/2022 n. 73 e quindi fino all'anno 2021 compreso a decorrere dal quale trova applicazione direttamente non essendo più in vigore, come detto, alcun limite a carico delle "public utilities".

Ciò è confermato nella Circolare del 09/06/2015 n. 22 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, le quali chiariscono, riferendosi al periodo 2015-2021 che, se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto per tale voce. Ne deriva che quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'[articolo 11](#) comma 1 tanto maggiore è il differenziale deducibile.

In sostanza, la natura concessoria con traslazione dei rischi a carico del concessionario o di appalto di servizi del rapporto contrattuale, così come il settore di operatività e le modalità di remunerazione dei servizi erogati, con tariffa a carico degli utenti o meno, risultano essere il fattore dirimente per giustificare, o meno (concorrendo il requisito della "tariffa") il riconoscimento delle deduzioni IRAP e in definitiva l'indeducibilità dalla base imponibile del c.d. "cuneo fiscale" ma ciò solo fino al 2015.

Il tenore letterale del comma 4-*octies* dell'art. 11 del D.lgs. n. 446/97, come modificato dalla Legge del 28/12/2015 n. 208, anche in ragione dell'abrogazione delle disposizioni che escludevano dalle deduzioni IRAP le "public utilities", appare piuttosto chiaro nell'affermare che non vi sono più limiti a carico di tali soggetti. In tutti gli altri casi, va da sé, le agevolazioni sono sempre state applicabili anche prima del 2015.

Ciò è tanto vero che la giurisprudenza della Cassazione (cfr. *ex multis* Cass. 17/04/2023, n. 10116 e Cass. n. 32294, anno 2023), delle decisioni della Corte Europea e del Consiglio di Stato si sono consolidate sulla versione dell'art. 11 antecedente all'introduzione del comma 4-*octies* e quindi su casistiche che precedono l'entrata in vigore Legge del 28/12/2015 n. 208.

[1] Decreto legislativo del 15/12/1997 n. 4461, art. 11 comma 1 (formulazione fino all'anno 2014 compreso). "Nella determinazione della base imponibile:

a) sono ammessi in deduzione:

.....

2) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse 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, un importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo

indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonche' per quelli di eta' inferiore ai 35 anni;

3) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e 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, un importo fino a 15.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonche' per quelli di eta' inferiore ai 35 anni; tale deduzione e' alternativa a quella di cui al numero 2), e puo' essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola de minimis di cui al [regolamento \(CE\) n. 69/2001](#) della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni;

4) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse 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, i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.”.