REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **LECCE** SEZIONE **2**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**CORDELLA**	**ANTONIO**	**Presidente**
☐	**ESPOSITO**	**ANTONIO FRANCESCO**	**Relatore**
☐	**QUARTA**	**ANTONIO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2447/2016
  depositato il 26/10/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM0C0101929/2016 IRAP 2012
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:
BIANCO IGIENE AMBIENTALE SRL
VIA DEI BERNARDINI 85 73048 NARDO' LE

difeso da:
VILLANI MAURIZIO
VIA CAVOUR N. 56 73100 LECCE LE

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2447/2016

UDIENZA DEL

06/03/2017 ore 09:30

N°

2825/17

PRONUNCIATA IL:

05 GIU. 2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

01 SET. 2017

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Gabriele Mancarella

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Direzione Regionale della Puglia, con atto del 25/2/2016, segnalava all'Agenzia delle Entrate di Lecce che la Bianco Igiene Ambientale s.r.l., per gli anni 2011-2014, aveva fruito delle deduzioni forfettarie Irap, di cui all'art. 11, lett. a) nn. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 446/97.

A seguito dell'invito di apposito questionario, con il quale l'Agenzia delle Entrate richiedeva chiarimenti in merito al presupposto legittimante l'applicazione delle deduzioni, la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. consegnava all'Ufficio la documentazione volta a dimostrare la correttezza contabile e fiscale della società.

L'Agenzia delle Entrate, con atto del 4/8/2016, disattendendo la documentazione presentata dalla società, notificava alla Bianco Igiene Ambientale s.r.l. avviso di accertamento per l'anno di imposta 2012, con il quale, escluse le deduzioni, determinava maggiore Irap per euro 158.811,30, con contestuale irrogazione delle sanzioni.

Avverso tale atto la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. ha proposto ricorso dinanzi a questa Commissione.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate opponendosi al ricorso.

Disposta la sospensione dell'atto impugnato, la Commissione, all'udienza del 6.3.2017, riservava la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La Commissione, sciogliendo la riserva formulata all'udienza del 6.3.2017, osserva quanto segue.

2. Deduce la società ricorrente la nullità dell'avviso di accertamento per

l'illegittimità della delega, in quanto l'atto impugnato era stato sottoscritto dal dott. Giovanni Oliva, in qualità di sostituto del Direttore Provinciale dott.ssa Isabella Corrado, temporaneamente assente, senza alcuna indicazione sulla data in cui sarebbe cessata l'assenza, né in merito all'appartenenza del dott. Oliva alla carriera direttiva.

Le doglianze sono infondate.

Come risulta dalla documentazione prodotta in atti, il dott. Oliva è stato delegato dalla dott.ssa Isabella Corrado con nota del 25/7/2016, nella quale il Direttore Provinciale ha indicato alla Direzione Regionale della Puglia i giorni di assenza e i nominativi dei suoi sostituti.

Il dott. Oliva, inoltre, risulta essere funzionario della carriera direttiva, come emerge dal ruolo del personale dell'Agenzia delle Entrate, allegato alle controdeduzioni.

3. Premesso che con l'art. 11 lett. a) del d.lgs. n. 446/97 erano stati introdotti specifici sgravi per ridurre la base imponibile Irap, in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato, con l'esclusione, tuttavia, della possibilità di usufruire di tali deduzioni per le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori (tra l'altro) della raccolta e dello smaltimento dei rifiuti, sostiene la ricorrente, sulla base del parere *pro veritate* prodotto in atti, che, nella specie, ricorrevano i presupposti di operatività delle deduzioni dalla base imponibile Irap previste dal citato art. 11, non rientrando la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. nel novero delle imprese escluse.

Le censure sono fondate.

Con lo scopo di favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cosiddetto cuneo fiscale, la legge 23 dicembre 2006 n. 296 ha modificato l'art. 11 d.lgs. n. 446/97, introducendo nuove deduzioni dalla base imponibile Irap per i datori di lavoro che impiegano personale dipendente a tempo indeterminato. In particolare, in deroga al principio generale della indeducibilità del costo del lavoro, l'art. 11, comma 1, lett. a) nn. 2), 3) e 4) del d.lgs. n. 446/97, stabilisce la deducibilità di un importo pari a euro 4600, su base annua, per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta; di un importo fino a € 9200, 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.

Sono escluse dalle deduzioni (per quel che interessa in questa sede) le imprese operanti in concessione e a tariffa nel settore della raccolta e smaltimento rifiuti.

Premesso che ai fini dell'esclusione soggettiva della fruizione del cuneo fiscale l'impresa deve contemporaneamente svolgere un'attività "in concessione" e "a tariffa", l'Ufficio, con l'avviso di accertamento impugnato, disattendendo le conclusioni espresse nel parere *pro veritate* presentato dalla società, ha qualificato i rapporti intercorsi tra la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. e gli enti locali come concessione e non come appalto di servizi, ravvisando, nella specie, un'attività regolamentata, in cui il corrispettivo concretizzava, di fatto, una tariffa, essendo esso determinato dai comuni in misura tale da assicurare l'equilibrio

economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione nel rispetto dei principi di efficacia, efficiente ed economicità della gestione medesima. Conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate ha escluso l'applicazione delle operate deduzioni.

Ritiene il Collegio che le argomentazioni poste a fondamento dell'atto impugnato non siano condivisibili.

Nella fattispecie, trova applicazione il consolidato orientamento della giurisprudenza amministrativa secondo cui si ha concessione quando l'operatore si assume in concreto i rischi economici della gestione del servizio, rifacendosi essenzialmente sull'utenza per mezzo della riscossione di un qualsiasi tipo di canone o tariffa, mentre si ha appalto di servizi quando l'onere del servizio stesso viene a gravare sostanzialmente sull'Amministrazione (Cons. Stato n. 5068/2011; n. 3377/2012; n. 4682/2012; n. 2624/2014). Si è precisato, al riguardo, che quando l'operatore privato si assume i rischi della gestione del servizio, rifacendosi sostanzialmente sull'utente mediante la riscossione di un qualsiasi tipo di canone, tariffa o diritto, allora si ha concessione, ragione per cui può affermarsi che è la modalità della remunerazione il tratto distintivo della concessione dall'appalto di servizi.

Discende da tale impostazione che la concessione di servizi involge un rapporto trilaterale, che interessa l'Amministrazione, il concessionario e gli utenti del servizio, nell'ambito del quale il costo del servizio grava, in definitiva, sugli utenti. Nell'appalto di servizi, per contro, il rapporto è bilaterale tra Amministrazione e appaltatore, il quale è remunerato dalla

prima per le prestazioni svolte (in termini, Cons. Stato n. 2294/2002).

Applicando tali principi al caso di specie, deve attribuirsi natura giuridica di appalto di servizi ai rapporti intercorsi tra la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. e gli enti locali (comuni, enti di ambito e di bacino) per la gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti nel periodo d'imposta in considerazione.

Rileva, al riguardo, la circostanza che nei rapporti in questione non è previsto un corrispettivo ancorato alla variazione della domanda, né l'obbligo dell'Amministrazione di coprire eventuali perdite derivanti dalla gestione del servizio. Il rinvio operato in taluni contratti al capitolato d'appalto e alle correlate variazioni del corrispettivo appare coerente con la individuata natura giuridica del rapporto, posto che il rischio economico della gestione del servizio resta, nella sostanza, a carico dell'Amministrazione.

Con i contratti in esame si è instaurato un rapporto bilaterale tra la Bianco Igiene Ambientale s.r.l. e i singoli enti locali, al quale rimangono estranei gli utenti del servizio, rispetto ai quali si configura un autonomo rapporto con l'ente pubblico in relazione al pagamento del servizio affidato in appalto.

In conclusione, la società contribuente, nel periodo d'imposta considerato, ha svolto attività di raccolta e smaltimento di rifiuti in esecuzione dei contratti di appalto di servizi intercorsi con gli enti locali interessati. Non ricorre pertanto, nella specie, l'ipotesi di esclusione dalle deduzioni dalla base imponibile Irap prevista dall'art. 11 lett. a) del d.lgs.

n. 446/97 per le imprese operanti in concessione e a tariffa.

4. Alla stregua delle considerazioni sin qui svolte, il ricorso va dunque accolto.

Stante la peculiarità e disputabilità della questione trattata, le spese del giudizio sono compensate tra le parti.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese del giudizio.

Lecce, 5.6.2017

Il Giudice est. Il Presidente