



Aziende di trasporto pubblico locale

Riporto delle perdite

**di Giuseppe Rebecca
e Carlotta Baruchello**

Dottori commercialisti

Studio Rebecca & Associati di Vicenza

Introduzione

Le aziende di trasporto pubblico locale sono state di recente interessate da un repentino cambiamento di rotta, in materia fiscale, dell'Amministrazione finanziaria; ci riferiamo alla risoluzione n. 126/E del 12 agosto 2005 (in *"il fisco"* n. 34/2005, fascicolo n. 2, pag. 5339).

La risoluzione è intervenuta sulla questione del meccanismo proporzionale di deducibilità degli interessi passivi (art. 63 del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ora art. 96) e delle spese generali (art. 75, comma 5, del Tuir, ora art. 109, comma 5) in presenza di proventi non computabili nella determinazione del reddito, nonché sulla disciplina delle perdite fiscali (art. 102 del Tuir, ora art. 84).

L'art. 102 del Tuir è una disposizione che limita il riporto della perdita fiscale pregressa nel caso in cui la stessa si sia formata con il concorso di una determinata tipologia di proventi, quelli esenti.

Ed è proprio quest'ultimo aspetto che sarà qui analizzato.

La risoluzione, oggetto di dibattito in dottrina, stabilisce che ai contributi erogati dalle regioni a ripiano dei disavanzi di gestione (1) debba essere applicata la limitazione prevista dall'art. 102, com-

ma 1, del Tuir (ora art. 84), in tema di riporto delle perdite fiscali, norma secondo cui "... La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 63 e 75, commi 5 e 5-bis ...".

Ciò significa riconoscere in maniera esplicita che le somme erogate dall'ente pubblico (regione) per coprire le perdite "fisiologiche" del sistema sono da considerarsi, secondo l'Amministrazione finanziaria, proventi esenti, e per tale motivo da portare in diminuzione della perdita d'esercizio, eventualmente formatasi, riportabile. Affermazione che dimostreremo essere del tutto errata.

In questo articolo analizzeremo dapprima la natura dei contributi regionali erogati, ai sensi dell'art. 6 della L. n. 151/1981 e dell'art. 3 del D.L. n. 833/1986, alle aziende di trasporto pubblico locale per il ripiano dei disavanzi di esercizio per negarne la caratteristica di proventi.

In secondo luogo, dimostreremo come, quand'anche ad essi venisse riconosciuta la qualifica di ricavi, i contributi in parola non rappresentino mai proventi esenti, come ha ritenuto la contestata risoluzione n. 126/E del 2005 e parte della dottrina (2), semmai proventi esclusi, motivo, questo, che non consente l'applicazione dell'art. 102 del Tuir.

Tratteremo, infine, della questione accertamento, che qualche ufficio vorrebbe dilatare nel tempo, a termini già ampiamente scaduti.

(2) D. Ignazzi, *Aziende di trasporto pubblico: applicabilità del pro rata*, in *"Forum Fiscale"* n. 10/2006, de *"Il Sole-24 Ore"*.

C. Merone, *Limiti alla deducibilità dei costi relativi a proventi che non concorrono alla determinazione del reddito: rileva la distinzione tra esclusione ed esenzione?*, in *"Dialoghi di Diritto Tributario"* n. 7/8-2005, pagg. 1053-1069.

(1) Ci si riferisce ai contributi assegnati, ai sensi dell'art. 6 della L. 10 aprile 1981, n. 151 e dell'art. 3 del D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, alle aziende di trasporto pubblico prima della stipula dei contratti di servizio.

I contributi erogati alle aziende di trasporto pubblico: una fattispecie estranea all'art. 102 del Tuir

La questione presa in esame verte tutta sulla qualificazione dei contributi, se siano o meno proventi e, ove lo fossero, se siano esclusi oppure esenti. Solo ove fossero ritenuti esenti si applicherà l'art. 102, con rettifica in diminuzione operata con i contributi in parola.

L'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986 (3), disciplina il riporto a nuovo delle perdite fiscali pregresse, prevedendo una limitazione della perdita riportabile qualora alla sua formazione abbiano concorso proventi esenti.

Per l'applicazione di tale disposizione fiscale è innanzi tutto necessario che si sia in presenza di proventi, vale a dire componenti positivi di reddito, e, secondariamente, che tali proventi siano esenti dall'imposta.

A nostro avviso, i contributi regionali erogati *ante* contratti di servizio e destinati al ripiano delle perdite sono esclusi *tout court* dal concetto di reddito, non rientrano, cioè, nella categoria economica dei proventi. Gli stessi sono quindi del tutto indifferenti e non esplicano alcun effetto ai fini dell'applicabilità dell'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986.

In ogni caso, anche ove tali contribuzioni potessero essere inquadrate tra i contributi in conto esercizio [*ex art.* 53, comma 1, lettera *f*), del D.P.R. n. 917/1986 *ante* riforma attuata con D.Lgs. n. 344/2003], e quindi fossero inquadrati tra i ricavi di esercizio, essi rappresenterebbero proventi esclusi da tassazione ai fini Irpeg, mai proventi esenti, motivo per cui, anche in tale circostanza, essi esulerebbero dal campo di applicazione dell'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986.

Quindi, sia che si neghi a questi contributi la natura di proventi, sia che la si affermi, in nessun modo risulta applicabile l'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986.

Contributi non proventi

In questa sede, risulta quanto mai opportuno chiarire natura e finalità delle somme oggetto di tanta attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le aziende di trasporto pubblico locale svolgono un'attività di rilevante interesse pubblico per la quale sono tenute a garantire l'espletamento di un servizio minimo definito a livello regionale, praticando delle tariffe concordate con l'ente di riferimento. La politica tariffaria a prezzi "imposti", cui corrispondono invece voci di costo a valori di mer-

cato (fra tutti il costo del personale dipendente e del gasolio), è la fisiologica causa dell'impossibilità, per i soggetti esercenti il trasporto pubblico, di conseguire un equilibrio tra costi e ricavi di esercizio.

In considerazione dello strutturale squilibrio economico del sistema "trasporto pubblico", è stata quindi stabilita per legge (L. 10 aprile 1981, n. 151) la corresponsione di contributi pubblici erogati con l'esclusivo scopo di "supplire ad una politica tariffaria che non consentirebbe un livello di ricavi capace di alimentare autonomamente l'esercizio aziendale" (4). I contributi assegnati sono volti a "garantire alle aziende di trasporto il ripianamento del disavanzo effettivo, onde evitare il trascinarsi di pregressi ammanchi capaci di impedire la realizzazione dell'obiettivo perseguito dalla legge, che è quello del riequilibrio economico aziendale" (5).

Posto, dunque, che i contributi di cui trattasi hanno la precipua finalità di far conseguire ai bilanci delle aziende del settore del trasporto pubblico locale un sostanziale equilibrio economico sotto un profilo contabile, gli stessi non dovrebbero transitare nel conto economico, ma essere indicati direttamente nello stato patrimoniale in un'apposita riserva del patrimonio netto dalla quale attingere al fine di ripianare la perdita rilevata nell'esercizio [è questa la teoria cosiddetta "patrimoniale" (6)].

In considerazione dell'intervenuta trasformazione delle aziende di servizio di trasporto pubblico locale in società di capitali, l'impostazione bilanciistica più comunemente adottata è stata invece quella cosiddetta "reddituale" che fa transitare le somme in parola tra i ricavi del conto economico dell'esercizio.

Soltanto questa seconda impostazione contabile assicura infatti alle imprese, strutturate in forma di società di capitali, la stretta osservanza degli artt. 2446 e 2447 del codice civile, evitando alle stesse continui abbattimenti e ricostituzioni del capitale sociale.

L'inserimento di tali contributi nella voce dei ricavi, operato con una certa forzatura, appare quindi una scelta di opportunità pratica.

La natura patrimoniale e non reddituale dei contributi in esame è confermata dalla stessa formulazione dell'art. 3 del D.L. n. 833/1986, convertito, con modificazioni, in L. 6 febbraio 1987, n. 18, rubricato "Interpretazione autentica dell'art. 53 del D.P.R. n. 597/1973", laddove, al comma 1, si preci-

(4) Consiglio di Stato, sentenza n. 1453 del 10 settembre 1999.

(5) Consiglio di Stato, sentenza n. 3163 del 14 giugno 2001.

(6) A. De Bartolomeo-A. Caldarelli, *Irpeg: trattamento dei contributi a ripiano perdite ex Fondo nazionale trasporti di cui alla L. n. 151/1981*, in "il fisco" n. 28/2000, pagg. 9241 e seguenti.

(3) Art. 84 del Tuir *post* riforma attuata con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

sa che le somme in questione "non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597"; i contributi, pertanto, sono esclusi dal novero dei ricavi di esercizio e altresì non concorrono affatto alla formazione del reddito d'impresa.

In senso conforme, e per una fattispecie analoga, si è espressa la stessa Cassazione (7); certo, la Suprema Corte si era così espressa quando ancora vigeva l'art. 55 del D.P.R. n. 597/1973, norma che escludeva esplicitamente dal concetto di sopravvenienze attive i "... contributi in conto esercizio corrisposti in base a norma di legge dallo Stato e da altri enti pubblici ...", ma ciò vale anche sotto la vigenza dell'attuale D.P.R. n. 917/1986, come è stato confermato dalla risoluzione n. 202/E dell'8 ottobre 1997 (in banca dati "fisconline").

I contributi in parola risultano essere una materiale erogazione di denaro a fondo perduto, uno "spostamento di risorse finanziarie pubbliche al fine di consentire l'espletamento del servizio in via strutturale e continua" (8): essi non sono che "interventi finanziari effettuati dallo Stato, dalle regioni e degli enti pubblici per consentire alle aziende esercenti pubblici servizi di poter sopravvivere e continuare a prestare i loro servizi alla collettività" (9).

Risulta quindi difficile attribuire ai contributi a ripiano dei disavanzi di esercizio la qualifica di ricavi (o di proventi), intendendo con questo termine i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività economica propria organizzata da un'impresa e strettamente correlati ad una prestazione o ad una cessione di un bene (10).

Per le aziende di trasporto pubblico locale gli unici ricavi in senso economico sono rappresentati dai corrispettivi della vendita dei biglietti, che rap-

(7) La Suprema Corte (Cass. Sez. I, 20 marzo 1991, n. 4264) ha stabilito che "nel regime di cui al D.P.R. n. 597 del 1973 i contributi in conto esercizio (nella specie fiscalizzazione oneri sociali e contributi in conto interessi) non erano imponibili ai fini dell'imposizione diretta, né come ricavo né come sopravvenienza attiva, stante l'esclusione di cui all'art. 55, lettera a) ... ai contributi in esame non si ataglia la definizione dei 'ricavi' dettata dall'art. 53, comma 1, del D.P.R. n. 597/1973 ... Ed il fatto che i contributi statali in conto esercizio, esclusi dalle sopravvenienze attive, non risultino neppure compresi tra i ricavi non è certo casuale, ma costituisce conseguenza di una precisa scelta legislativa nel senso della totale intassabilità dei relativi importi, indipendentemente dalla loro collocazione nel bilancio 'civile' e nel relativo conto dei profitti e delle perdite".

(8) Consiglio di Stato, sentenza n. 1453 del 10 settembre 1999, *cit.*

(9) Risoluzione n. 560815 del 19 aprile 1991 (in banca dati "fisconline").

(10) G. Rebecca-A. Venturato, *Società di trasporto pubblico: aspetti fiscali delle perdite*, in "il fisco" n. 28/2002, fascicolo n. 1, pagg. 4494 e seguenti.

presentano la necessaria contropartita per il servizio di trasporto reso agli utenti.

Riconoscere, quindi, ai contributi in parola la natura di proventi comporterebbe un errore concettuale di non poco conto, considerato che essi non derivano da beni o attività patrimoniali dell'impresa di trasporto, e nemmeno dall'attività propria di questa, ma semplicemente dall'erogazione di un terzo ente tesa a ripianare un *deficit* strutturale che, se non eliminato, costringerebbe l'azienda stessa all'omissione del servizio (11).

Dal punto di vista sostanziale, quanto ricevuto dalle imprese di trasporto sotto forma di contributo non trae origine dalla attività delle stesse, ma è piuttosto una sorta di contribuzione finalizzata a ripristinare il patrimonio necessario per il corretto funzionamento del servizio di trasporto pubblico, nell'ottica di una continuità aziendale orientata ad un "insopprimibile interesse pubblico" (12).

Si ritiene quindi debba essere negata a tali contributi la qualifica di "ricavi" poiché gli stessi non sono proventi nel senso, pacificamente inteso, di ritorno da servizio reso o bene ceduto: essi sono del tutto svincolati dalla prestazione del servizio di trasporto, come è stato espressamente riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria (13).

Le somme versate a copertura delle perdite delle aziende di trasporto pubblico, evidentemente, non sono componenti positive di reddito, quanto piuttosto una contribuzione a fondo perduto.

Sulla natura non reddituale di tali contributi si è pronunciata anche la Commissione tributaria centrale che, con riferimento all'art. 3 del D.L. n. 833/1986, ha ritenuto che "le somme versate a ripiano delle perdite non sono da considerarsi componenti positive di reddito" e quindi "non sono comprese tra i ricavi di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 597/1973" (14).

Per certi versi, tali contributi potrebbero essere assimilati ai versamenti a fondo perduto effettuati dai soci nei confronti delle società, non soggetti a tassazione diretta ai sensi dell'art. 55, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986 (art. 88 *post* riforma attuata con il D.Lgs. n. 344/2003).

Sostanzialmente, i contributi in parola rappresentano "un sussidio che il socio (l'Amministrazione

(11) G. Rebecca-A. Venturato, *Società di trasporto pubblico: aspetti fiscali delle perdite*, *cit.*

(12) Comm. trib. prov. di Napoli, sentenze n. 555 e n. 556 del 18 luglio 2003 (entrambe in banca dati "fisconline").

(13) Risoluzione n. 500226 del 1° giugno 1991 (in banca dati "fisconline") e risoluzione n. 560815 del 19 aprile 1991, *cit.*, emanate in tema di Iva.

(14) Decisione della Comm. trib. centr. del 5 aprile 1995, n. 1342 (in banca dati "fisconline").

ne pubblica, n.d.A.) eroga alla società che opera il trasporto" (15), ad esclusiva copertura del disavanzo di gestione per poter mantenere aperto il servizio di pubblico interesse.

Può quindi ragionevolmente ritenersi che i contributi regionali versati a ripiano delle perdite delle aziende di trasporto pubblico sono esclusi dal novero dei ricavi di esercizio e, conseguentemente, non concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Ne consegue l'evidente inapplicabilità dell'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 84) ai contributi in esame.

Contributi esclusi dal reddito

In ogni caso, ove i contributi *de quibus* dovessero essere considerati ricavi di esercizio, sarebbero da qualificarsi come proventi esclusi da imposta, e mai come proventi esenti.

Come già si è visto, l'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 84), limita il riporto della perdita fiscale pregressa nel caso in cui la stessa si sia formata con il concorso di proventi esenti, non di proventi esclusi.

La stessa Amministrazione finanziaria (16) ha chiarito che l'art. 102 è stato introdotto con il preciso scopo di "limitare il riporto delle perdite, riducendo le stesse degli eventuali proventi esenti conseguiti nello stesso periodo d'imposta". La disposizione è volta ad "eliminare gli effetti distorsivi che si creano in presenza di proventi esenti che, non concorrendo alla formazione del reddito, possono dare luogo all'emersione di una perdita riportata in un periodo d'imposta successivo e quindi estendere la naturale portata della norma agevolativa". La norma si applica, quindi, in presenza di "componenti positivi di conto economico (proventi) esenti per effetto di leggi speciali e non si applica in presenza di componenti di reddito d'impresa non imponibili per ragioni di ordine sostanziale, come, ad esempio, nel caso di dividendi esteri (art. 96 del Tuir)" (il corsivo è nostro).

Poiché nell'art. 102 (ora art. 84) del Tuir la limitazione al riporto a nuovo delle perdite è collegata al conseguimento di proventi esenti, ne deriva che la stessa limitazione non è in ogni caso applicabile ai contributi in esame in quanto, ove pure fossero considerati proventi, e come si è visto, a nostro avviso, non lo sono, sono comunque *esclusi* dal campo di applicazione dell'imposta, *non esenti*. La norma non esplica quindi alcun effetto sui contributi erogati dalle regioni alle aziende di trasporto

pubblico per il ripianamento delle perdite di esercizio.

In merito, si segnala anche l'orientamento di Assonime (17), secondo cui l'art. 102, comma 1, del Tuir non trova applicazione nelle ipotesi di componenti del reddito di impresa "non imponibili per ragioni di carattere sostanziale".

Anche in giurisprudenza si ritrova conferma del fatto che si tratta di una esclusione da imposta e non di una esenzione (18).

Ne consegue che i contributi in parola non rientrano in alcun modo nell'ambito di applicazione dell'art. 102 del Tuir (ora art. 84), e ciò proprio in quanto, si ribadisce, non si è in presenza di proventi esenti, ma di proventi esclusi, se proprio si voglia equiparare i contributi ai proventi.

La differenza, come è stato chiarito anche in dottrina (19), tra il termine "escluso" ed il termine "esente" è, oltre che lessicale, soprattutto di natura sostanziale. E di ciò è pienamente consapevole il legislatore, che utilizza i termini normalmente in modo appropriato e con coerenza. È noto come già il testo unico del 1958 (D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, testo unico delle leggi sulle imposte dirette) avesse previsto una chiara distinzione tra redditi esenti (art. 84, "Redditi esenti dall'imposta") e redditi esclusi (art. 83, "Proventi non soggetti all'imposta").

Con le norme di esclusione, il legislatore delimita, in termini negativi, il presupposto del tributo, identificando fattispecie che sono estranee al presupposto stesso; le esenzioni, al contrario, introducono deroghe rispetto alla definizione generale del presupposto, sottraendo all'applicazione del tributo fattispecie che dovrebbero invece esservi soggette in base alla disciplina generale.

Generalmente, quando il legislatore vuole definire una esclusione da imposta, usa formule lessicali del tipo "non concorre a formare il reddito", "non costituisce reddito", ovvero "non si considera componente di reddito", espressioni volte proprio a circoscrivere la sfera della norma impositiva.

(17) Circolare Assonime n. 42 del 10 marzo 1994, pagg. 33-35: "il meccanismo limitativo in esame opera in presenza di proventi esenti e cioè in presenza di esenzioni e agevolazioni previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, o da altre leggi speciali. Nessuna limitazione deve, quindi, operare in presenza di componenti del reddito d'impresa dichiarati in tutto o in parte non imponibili per ragioni di carattere sostanziale".

(18) La Comm. trib. prov. di Taranto, con sentenza n. 378/4/04 del 1° luglio 2004, così afferma: "ritenuto ... che il contributo erogato ante contratto di servizio è considerato escluso e non esente, è pacifico che al caso *de quo* non trova applicazione l'istituto previsto dall'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) secondo periodo".

(19) A. Bientinesi, *L'opinabile impostazione dell'Agenzia delle Entrate nei riguardi delle aziende di trasporto con riferimento a pro rata di deducibilità di interessi passivi e spese generali ed a riporto a nuovo delle perdite pregresse*, in "il fisco" n. 43/2005 fascicolo n. 1, pagg. 6721 e seguenti.

(15) P. Comuzzi, *Proventi esenti e proventi esclusi: il problema delle aziende di trasporto*, in "il fisco" n. 37/2002, fascicolo n. 1, pag. 5913.

(16) Risoluzione n. 108/E del 15 maggio 2003 (in "il fisco" n. 20/2003, fascicolo n. 2, pag. 3152).

Diversa è, invece, la terminologia adottata dal legislatore nei casi in cui ha inteso introdurre norme di esenzione. In tali ipotesi, nella rubrica o nel testo, ricorrono i termini "esenzione" o "agevolazione" ovvero la locuzione "sono esenti" o "è esente", insomma la parola "esente" viene utilizzata in modo specifico e con un senso tecnico molto definito. È questo il caso, ad esempio, del D.P.R. n. 601/1973, disposizione in cui sono ben individuate agevolazioni ed esenzioni che derogano alla generale disciplina dei singoli tributi.

Si ritiene, pertanto, di essere chiaramente in presenza di un regime di esclusione, non certo di un caso di esenzione come ha ipotizzato la risoluzione n. 126/E del 2005. Se ne trova conferma, oltre che nell'art. 3 del D.L. n. 833/1986 già citato, anche in due precisi e chiari disposti normativi (20) e, naturalmente, in una cospicua giurisprudenza (21).

Alle medesime conclusioni è giunta peraltro anche la dottrina stabilendo come "la norma interpretativa contenuta nella legge Finanziaria (il riferimento è chiaramente all'art. 3, comma 2-*quinquies*, del D.L. n. 209, *n.d.A.*) esplicitamente si riferisce ai suddetti contribuiti (la fattispecie in esame, *n.d.A.*) qualificandoli come 'contribuiti per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi' e non come proventi 'esenti' dalle imposte sui redditi ...". Questa diversa qualificazione giuridica determina, quindi, l'inapplicabilità, in relazione ai contribuiti corrisposti alle aziende di trasporto pubblico locale a ripianamento dei disavanzi di gestione, delle limitazioni al riporto delle perdite fiscali pregresse di cui al

(20) Art. 3, comma 2-*quinquies*, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209 (convertito in L. 22 novembre 2002, n. 265 e sostituito dall'art. 5, comma 3, della L. 27 dicembre 2002, n. 289) che, nell'affermare l'assoggettabilità ad Irap dei contribuiti non soggetti ad imposte sui redditi, definisce i contribuiti di cui trattasi come "contribuiti per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi ...". La norma in esame è stata peraltro richiamata in un validissimo orientamento giurisprudenziale "ad ulteriore conferma che disposizioni di legge considerano tali somme (i contribuiti, *n.d.A.*) escluse e non esenti" (Comm. trib. prov. di Taranto, sentenza n. 378/4/04 del 1° luglio 2004, in www.finanze.it).

In secondo luogo, l'art. 4, comma 157, della L. 24 dicembre 2003, n. 350, nel prevedere l'istituzione di un fondo per l'anno 2004 al fine di conseguire maggiore efficienza e produttività nel settore del trasporto pubblico locale, ha stabilito che una quota parte dello stesso era "destinata al riequilibrio dei maggiori esborsi sostenuti dalle aziende di trasporto a titolo di IRAP entro la data del 1° gennaio 2003 in relazione a contribuiti per i quali è prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi ...", vale a dire, ancora una volta, i contribuiti erogati a favore delle aziende di trasporto pubblico locale.

(21) Comm. trib. prov. di Napoli, sentenze n. 555 e n. 556 del 18 luglio 2003, *cit.*, Comm. trib. prov. di Taranto, sentenza n. 378/4/04 del 1° luglio 2004; Comm. trib. reg. della Campania, sentenza n. 98/15/05 del 3 ottobre 2005.

richiamato art. 102, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986" (22).

La risoluzione n. 126/E del 2005 e l'errata qualificazione dei contribuiti tra i proventi esenti

Le affermazioni appena citate risultano palesemente in contrasto con quanto affermato dalla risoluzione n. 126/E del 12 agosto 2005, risoluzione che, a quanto ci risulta, è alla base di molti accertamenti fatti a società di trasporto pubblico da parte degli uffici delle Entrate. In particolare, l'Amministrazione finanziaria sostiene che "i contribuiti regionali previsti dall'art. 6 della L. n. 151 del 1981 sono proventi che non concorrono alla formazione del reddito del percipiente e che non hanno subito nessuna imposizione. Ne consegue che essi, oltre ad influenzare il *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, determinano la limitazione al riporto delle perdite prevista dall'art. 102 del Tuir" (23).

Sull'indebita inclusione dei contribuiti in parola tra i proventi esenti, in dottrina, si è puntualmente osservato che "non si comprende perché l'Agenzia delle Entrate prescindendo del tutto dalla formulazione della norma (vale a dire dell'art. 102, ora art. 84, *n.d.A.*) e sostenga che 'la limitazione al riporto delle perdite ... scatta in presenza degli stessi componenti positivi di conto economico che, non avendo scontato alcuna tassazione, influenzano la deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali'" (24).

Come è stato giustamente sostenuto (25), "il punto focale della risoluzione si compendia nelle parole secondo cui '... l'art. 75 del Tuir nell'annoverare i proventi in due sole categorie, quelli che concorrono e quelli che non concorrono a formare il reddito ... rende superflue ulteriori classificazioni rispetto a quelle espressamente contemplate e disciplinate dalla legge ...'. A questa affermazione iniziale si collega quella per cui l'Agenzia è del parere che '... i limiti alla deducibilità [e anche al riporto delle perdite fiscali come aggiunto in seguito nello stesso documento, *n.d.A.*] ... trovino applicazione nei confronti della generalità dei proventi che non concorrono alla determinazione del reddito ...'.

(22) R. Murer, *Irap: i contribuiti erogati a norma di legge alle S.p.a. a prevalente capitale pubblico locale esercenti l'attività di trasporto di persone nel D.L. n. 209/2002 e nella legge Finanziaria 2003 (L. n. 289/2002)*, in "il fisco" n. 4/2003, fascicolo n. 1, pagg. 513 e seguenti.

(23) Risoluzione n. 126/E del 12 agosto 2005.

(24) A. Bientinesi, *L'opinabile impostazione dell'Agenzia delle Entrate ...*, *cit.* Si veda anche G. Rebecca-A. Venturato, *Società di trasporto pubblico: aspetti fiscali delle perdite*, *cit.*

(25) P. Comuzzi-U. Callegari, *Ancora su esenzioni, esclusioni e contribuiti all'autotrasporto*, in "Dialoghi di diritto tributario" n. 12/2005, pagg. 1651-1668.

Questa affermazione (che, in via di fatto, cancella la parola esente dall'art. 102 per sostituirla con il termine più ampio di 'provento che per qualsiasi motivo non concorre a formare il reddito') viene motivata parlando di: *i*) applicazione del principio di inerenza; *ii*) coerenza con gli artt. 63 e 75 del Tuir; *iii*) aspetti letterali della normativa".

L'Agenzia delle Entrate cerca quindi di stabilire un "solido" collegamento tra gli artt. 63 e 75 del Tuir, che sono norme di carattere generale, e l'art. 102 del Tuir, norma invece specifica che si riferisce, senza alcun dubbio, ai soli proventi esenti.

L'interpretazione di quest'ultima disposizione (art. 102) fornita con la risoluzione n. 126/E del 2005 appare dunque palesemente errata perché cancella la parola esente dall'art. 102 per sostituirla con il concetto più ampio di "provento che per qualsiasi motivo non concorre a formare il reddito", prescindendo dalla distinzione tra proventi esenti e proventi esclusi.

La distinzione tra le due categorie di proventi (esclusi ed esenti) non è soltanto nominalistica, ma risulta di fondamentale importanza, non fosse altro per individuare le spese e gli altri componenti negativi che sono deducibili dalla formazione del reddito.

Lo stesso legislatore con l'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986 (in precedenza art. 75, comma 5, ora modificato dal D.Lgs. n. 344/2003) ha stabilito chiaramente che:

- le spese e gli altri componenti negativi che si riferiscono a ricavi o altri proventi che non concorrono a formare il reddito in quanto "esclusi" sono sempre deducibili;

- le spese e gli altri componenti negativi che si riferiscono a ricavi o altri proventi che non concorrono a formare il reddito in quanto "esenti" sono sempre interamente indeducibili.

Non è allora ipotizzabile una equiparazione tra proventi esclusi e proventi esenti, considerato che essi si riferiscono oggettivamente a fattispecie diverse.

Perciò, i contributi in esame non partecipano alla determinazione del reddito d'impresa in quanto esclusi, per ragioni di ordine sostanziale ed in nome di un pubblico interesse, dalla tassazione ai fini Irpeg (26).

(26) In merito si veda Comm. trib. prov. di Reggio Emilia (sentenza n. 37 del 13 maggio-22 giugno 2004, in "il fisco" n. 36/2004, fascicolo n. 1, pag. 6266): "L'attività di trasporto pubblico locale ... stante gli aspetti insiti di socialità, è strutturalmente in perdita gestionale e, conseguentemente, le regioni, competenti per materia, provvedono, annualmente, a coprire con propri contributi la richiamata perdita; i suddetti contributi sono qualificati, *ex lege* (cfr. art. 3 del D.L. n. 833/1986), non imponibili alle imposte sui redditi e, pacificamente, riconosciuti come tali dall'Amministrazione finanziaria (cfr. risoluzione 202/E dell'8 ottobre 1997)".

E, ancora più di recente (e, si noti, successivamente alla risoluzione n. 126/E del 12 agosto 2005!), la Comm. trib. reg. della Campania (sentenza n. 98/15/05 del 3 ottobre 2005) che ha confermato come tali contributi siano "esclusi dalla base imponibile Irpeg".

Perdite accertabili

L'Agenzia delle Entrate, ritenendosi a ciò legittimata dalla criticata risoluzione n. 126/E del 2005, cerca ora di colpire con lo strumento dell'accertamento tributario gli esercizi fiscali di formazione delle perdite, perdite fiscali generatesi appunto a seguito delle variazioni in diminuzione operate con i contributi "esclusi", ritenuti invece ora proventi esenti.

L'azione accertatrice deve essere necessariamente promossa entro i termini di decadenza stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Una simile precisazione potrebbe sembrare superflua se non fosse che alcuni uffici, attraverso un "anomalo" ragionamento, sono intervenuti a rettificare perdite fiscali già definitive, perdite per le quali sono ampiamente scaduti i termini per l'accertamento. Il ragionamento, invero un po' "diabolico", grazie al quale sarebbe possibile contestare le perdite già definitive, è che avrebbe valore per il termine di decadenza dell'azione accertatrice il momento di utilizzo della perdita riportabile, e non quello della sua prima indicazione.

Affermazione, questa, del tutto gratuita e priva di qualsiasi fondamento giuridico.

Gli uffici possono eventualmente accertare solo gli esercizi in cui le perdite fiscali (poi riportate negli esercizi successivi) si sono formate; non è invece consentito loro accertare il periodo d'imposta in cui la perdita fiscale riportata è stata utilizzata. Ciò, infatti, significherebbe lasciare aperta la possibilità di intervenire su elementi dichiarati ben oltre i termini di decadenza previsti per l'accertamento, con una inammissibile dilatazione nel tempo dei poteri dell'Amministrazione finanziaria. Parrà strano, ancora una volta, ma è invece proprio quello che sta accadendo nella realtà.

Un esempio è utile per chiarire la questione.

Si ipotizzi una perdita dichiarata da un'azienda di trasporto pubblico nel 1996. Tale perdita viene utilizzata in compensazione nel 2001. Sarà possibile accertarla nel 2005? Certamente no; sarà possibile accertare nel 2005 il risultato di quell'esercizio (2001), ma non l'entità o la natura della perdita del 1996, divenuta ormai definitiva, utilizzata nello stesso 2001. Ciò vale sia per eventuali riprese di costi, o eventuali rettifiche dell'entità stessa della perdita, sia per la natura stessa della perdita, riportabile o meno. Se la perdita è sempre stata indicata come riportabile dal 1996, e riportata correttamente di anno in anno per i cinque esercizi successivi, quella è, e non può essere, oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Non è quindi possibile sostenere che ha valore il momento in cui la perdita riportata è stata utilizzata, né tanto meno è possibile affermare, come si è cercato di fare, che entità e natura di una perdita sono due cose diverse, distinte, differenti, soggette quindi a termini di accertamento diversi.

Qualità e quantità di una perdita, ai fini dell'accertamento, sono infatti due aspetti strettamente connessi, consequenziali uno dell'altro.

Infatti, prima viene dichiarata una perdita di esercizio, che diventa così riportabile nei cinque anni successivi; in quanto riportata, la perdita potrà essere utilizzata in compensazione di redditi futuri, nei limiti temporali stabiliti dalla legge. Non vi può essere utilizzo della perdita se prima non è stata dichiarata e conseguentemente non ne è stata determinata l'entità.

La perdita dichiarata, e in quanto tale riportabile, può essere oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva.

Un ulteriore esempio può dimostrare che entità e natura di una perdita rappresentano la stessa cosa, e, di conseguenza, dimostra che anche i termini per l'accertamento sono necessariamente gli stessi.

Si consideri che la perdita 1996 dell'ipotizzata azienda di trasporto sia pari a 50, con contributi regionali pari a 100. Nel 2001 la perdita riportata di 50 è utilizzata in diminuzione del reddito. Nel 2005 l'ufficio rettifica la perdita azzerandola, in quanto la stessa si è formata con proventi esenti, e recupera a tassazione il reddito; secondo l'ufficio, non si sarebbe intervenuti sull'entità della perdita 1996, ma solo sulla natura della perdita riportata del 2001, ora azzerata, e si sarebbe fatto ciò legittimamente.

Per comprendere l'erroneità di tale affermazione si prenda il caso opposto.

Perdita 1996 per 100; contributi regionali pari a 50. Nel 2001 la perdita riportata di 100 è utilizzata in diminuzione del reddito. Nel 2005 l'ufficio dovrebbe rettificare la perdita, disconoscendo la componente contributiva, ma così facendo determinerebbe una nuova perdita riportabile di 50 e non più di 100. Ciò non sarebbe possibile perché significherebbe accertare, oltre il termine previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, una diversa minor perdita.

Tale esemplificazione prova quindi che non vi è differenza alcuna, ai fini accertativi, tra entità e qualità della perdita.

Infatti, perché nel primo caso (perdita inferiore ai contributi) l'ufficio sarebbe legittimato ad intervenire e, invece, nel caso opposto (perdita superiore ai contributi) non potrebbe farlo?

L'ufficio dovrebbe, innanzi tutto, contestare l'importo della perdita riportabile come quantificato nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui è originata, entro il termine previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. In tal modo potrebbe poi con-

testare l'utilizzo in compensazione, anche oltre 5 anni dopo, della perdita riportata, perdita che, quanto alla sua riportabilità in futuro, è già stata oggetto di contestazione da parte dell'ufficio.

Alla luce di tali considerazioni, non ha evidentemente pregio la tesi avanzata dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui avrebbe valore il momento in cui una perdita è portata in diminuzione dei redditi imponibili, e non quello della sua indicazione.

A nostro avviso, sono, pertanto, da considerarsi nulli tutti quegli accertamenti che tentano di dilatare i tempi per l'accertamento, cercando di considerare il momento dell'utilizzo della perdita e non quello della prima indicazione, come momento di riferimento.

Conclusioni

Quanto esposto può così sinteticamente essere riassunto:

- i contributi a copertura dei disavanzi di gestione delle aziende di trasporto pubblico locale non si configurano quali proventi e quindi quali ricavi, e sono pertanto esclusi dalla determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 833/1986;

- in ogni caso, anche ove fossero considerati ricavi *ex art. 53, comma 1, lettera f)*, del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 85), sarebbero comunque *esclusi da Irpeg, mai esenti*.

In entrambi i casi, dunque, i contributi in parola non rappresentano mai "proventi esenti" ai sensi dell'art. 102, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 917/1986 e conseguentemente ad essi risulta inapplicabile tale norma. La perdita dichiarata sarà quindi riportabile.

Per tali motivi, la risoluzione n. 126/E del 2005 è da ritenersi errata.

Le perdite fiscali pregresse riportate dalle società di trasporto ed utilizzate in compensazione negli esercizi successivi non devono quindi essere diminuite dei contributi regionali erogati per ripianare le perdite d'esercizio.

E anche ove l'Amministrazione finanziaria dovesse ritenersi legittimata a rettificare tali perdite, dovrà prestare particolare attenzione alla decadenza della propria azione accertatrice, potendo fare riferimento al primo esercizio di indicazione della perdita, non certamente a quello, successivo, in cui tale perdita è stata utilizzata dalla società.