



Imprese di trasporto pubblico locale

Contributi esclusi da Irap

di Giuseppe Rebecca
Studio Rebecca di Vicenza
Partner Synergia Consulting Group

Ritorniamo (1) su un tema che è sempre di attualità per le aziende di trasporto pubblico locale: l'esclusione da Irap dei contributi erogati dalle regioni.

Il riesame è motivato da una parte dall'esistenza di numerose decisioni di Commissioni tributarie intervenute nel frattempo, per lo più favorevoli al contribuente, e dall'altra dalla necessità di analizzare gli effetti introdotti dalla legge Finanziaria 2003 (L. n. 289 del 27 dicembre 2002).

La problematica interessa tutte le aziende di trasporto pubblico locale, dall'esercizio 1999 fino all'attuazione dei contratti di servizio.

Con i contratti di servizio, infatti, le somme versate dagli enti locali sono considerate corrispettivi e sono soggette ad Iva e ad Irpeg. Conseguentemente, tutte le considerazioni svolte per sostenere la validità della tesi dell'esclusione, quantomeno parziale, da Irap dei contributi stessi, non avranno più valenza, a nostro avviso, con l'attuazione dei contratti di servizio. Esistono peraltro tesi contrarie.

Riassumiamo la situazione, così come si è presentata a decorrere dal 1999.

Contributi e Irpeg

Le somme versate dagli enti locali, proprietari o soci delle aziende di trasporto pubblico locale, per

(1) Vedasi nostro articolo, *Contributi esclusi da Irap: il caso delle imprese di trasporto pubblico locale*, in "il fisco" n. 10/2002, fascicolo n. 1, pag. 1479.

^ Per una recente analisi, solo in parte condivisa, vedasi anche l'articolo di A. Bientinesi-A. Marras, *La tassazione, ai fini Irap, dei contributi erogati alle imprese di trasporto pubblico locale a copertura dei disavanzi di gestione*, in "il fisco" n. 36/2003, fascicolo n. 1, pag. 5632.

il ripiano delle perdite di esercizio delle stesse, come pure le somme provenienti dal fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio di cui all'art. 9 della L. 10 aprile 1981, n. 151, "... 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" (art. 3, comma 1, del D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, convertito nella L. 6 febbraio 1987, n. 18).

L'art. 35 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, ha poi previsto che "I riferimenti a disposizioni dei decreti del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 597, n. 598 e n. 599, contenuti in provvedimenti emanati anteriormente alla data di entrata in vigore del testo unico", (come appunto la L. n. 18/1987) "si intendono come fatti alle corrispondenti disposizioni del testo unico ...".

I contributi in conto esercizio erogati dagli enti locali a copertura delle perdite di esercizio delle aziende di trasporto non concorrono pertanto alla determinazione della base imponibile Irpeg, sia secondo il cessato D.P.R. n. 597/1973, sia secondo l'attuale D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Il Ministero delle finanze, con la risoluzione n. 202/E dell'8 ottobre 1997 (in "il fisco" n. 38/1997, pag. 11313), ha confermato appieno questa tesi ribadendo la "corretta interpretazione dell'art. 3 del D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, che prevede, fra l'altro, la non tassabilità, ai fini delle imposte sui redditi, delle somme provenienti dal fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio di cui all'art. 9 della L. n. 151 del 1981".

Ciò anche in quanto è vigente la già citata disposizione di cui all'art. 3 del D.L. n. 833/1986.

Fin qui la normativa ai fini dell'Irpeg; vediamo ora il collegamento con l'Irap.

Contributi e Irap

Analizziamo il trattamento riservato ai contribu-

ti ai fini Irap, fino alla stipulazione dei contratti di servizio.

L'Irap per l'anno 1998 non era applicabile a tali contribuiti; la norma allora in vigore non li riguardava.

Per effetto della variazione apportata dal D.Lgs. n. 176 del 10 giugno 1999 all'art. 11 della normativa Irap (D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997), dall'esercizio in corso nel 1999 i contributi erogati a norma di legge concorrono ora alla determinazione della base imponibile Irap.

L'unica esclusione riguarda i contributi "correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione".

Sempre con effetto dall'esercizio in corso al 30 dicembre 1999, il D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506 ha introdotto nella legge istitutiva dell'Irap l'art. 11-bis "Variazioni fiscali del valore della produzione netta".

Tale norma prevede che: "I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi".

L'interpretazione che si può dare alle due previsioni pare la seguente: i contributi in conto esercizio erogati dagli enti locali alle aziende di trasporto concorrono alla determinazione della base imponibile Irap (art. 11), ma non essendo imponibili ai fini Irpeg, per effetto delle previsioni di cui all'art. 11-bis, non concorrono nemmeno alla determinazione della base imponibile Irap.

Questa è la situazione normativa.

Il Ministero delle finanze con la circolare n. 148/E del 26 luglio 2000 (in "il fisco" n. 32/2000, pag. 10055) ha però sorpreso tutti, affermando che "La disciplina riservata ai contributi rappresenta una esplicita deroga al principio generale affermato al comma 1 dell'art. 11-bis ...", ragione per cui i contributi, ancorché non tassabili ai fini Irpeg, concorrerebbero, secondo l'interpretazione ministeriale, a determinare l'imponibile Irap. Mancando ogni dimostrazione si ha l'impressione che sia più un postulato piuttosto che una conclusione di un *iter* logico. Su questo aspetto è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate, in una risposta ad interpello (-risoluzione n. 330/E del 21 ottobre 2002, in "il fisco" n. 40/2002, fascicolo n. 2, pag. 5787); è richiesto, si afferma, "un rapporto nessiologico - reso esplicito dalla legge istitutiva - tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo. Per converso, non rientrano nella previsione esentativa i contributi la cui quantificazione viene meramente parametrata a determinati elementi negativi, ancorché non deducibili".

Il caso specifico si riferisce alla regione Molise, la cui risalente legge, legge regionale n. 19 del 20 agosto 1984, non correlava il contributo ad un costo specifico, sebbene il costo del personale rientrasse ovviamente nella determinazione del costo

per chilometro determinato ai fini del contributo stesso.

Nella fattispecie specifica l'Amministrazione finanziaria ha pertanto ritenuto di non escludere il contributo, nemmeno in parte, da Irap. Ma torniamo alla legge.

L'unica deroga al coordinamento tra gli artt. 11 e *li-bis* è stata prevista per le erogazioni liberali, come esplicitamente previsto nel testo dello stesso art. 11-bis.

L'*iter* seguito dal legislatore appare in ogni caso coerente e razionale.

Si analizzano dapprima tutti i componenti del risultato dell'esercizio, poi si effettuano le eventuali rettifiche fiscali.

Deroghe specifiche sono previste dall'art. 11-bis, per le erogazioni liberali. Pare anche interessante rilevare come lo stesso art. 11-bis segua le modifiche apportate all'art. 11 relativamente ai contributi, e non sia stato invece fatto il contrario, come parrebbe intendere il Ministero.

La lettera della legge è quindi per la esclusione da Irap dei contributi, di tutti i contributi, e mai per l'imponibilità, come invece sembra ritenere l'Amministrazione finanziaria.

Le tre interpretazioni

Oggi esistono, in buona sostanza, tre diverse interpretazioni: contributi soggetti interamente ad Irap, contributi esclusi totalmente da Irap, contributi soggetti ad Irap solo per la parte relativa alle spese per il personale.

Analizziamo le diverse tesi.

Per l'esclusione totale da Irap dei contributi si è pronunciata innanzitutto la Commissione tributaria provinciale di Venezia, Sez. VIII, la quale, con decisione 5/12 novembre 2001, ha dichiarato estinto il procedimento relativo ad una richiesta di rimborso Irap da parte di una azienda esercente il trasporto pubblico locale. Ciò sulla base di quanto segnalato dal locale ufficio delle Entrate (protocollo 7506 del 24 aprile 2001), il quale ha accolto il rimborso richiesto da una società esercente il trasporto pubblico locale proprio, si afferma, in applicazione della più sopra citata risoluzione n. 202/E dell'8 ottobre 1997. Si tratta invero di un caso un po' anomalo, certamente non frequente, in cui un ufficio non tiene conto di quanto gli richiede la stessa Amministrazione finanziaria (nello specifico, circolare n. 148/E del 26 luglio 2000).

In linea con questa prima interpretazione si è espressa pure la Commissione tributaria provinciale di Salerno accogliendo la richiesta di rimborso presentata da una azienda di trasporto privata (sentenza n. 167 dell'8 novembre 2001). La sopra citata Commissione tributaria, nel giustificare la propria decisione, precisa che, con riferimento al D.Lgs. n. 446/1997, "Nell'art. 11-bis l'affermazione di principio ... non si basa sul rinvio alle sole nor-

me del testo unico delle imposte sui redditi, ma sul richiamo a tutte le regole che dispongono in materia di imposte sui redditi. Ne consegue la piena conferma della norma di cui all'art. 3 del D.L. n. 833/1986 e della sua rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap. Dal che, ulteriormente discende che individuandosi un rapporto di specialità tra l'invocato art. 3 del D.L. n. 833/1986 ed il comma 3 dell'alt. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, secondo un fondamentale canone ermeneutico è il primo, quale norma particolare, a derogare al secondo quale norma generale". La Commissione tributaria accoglie perciò la richiesta della ricorrente ritenendo che i contributi in questione, non essendo imponibili ai fini del calcolo delle imposte sui redditi, non devono esserlo neppure ai fini Irap.

Si ha poi l'ufficio delle Entrate di Sondrio il quale (protocollo 14022/2001 del 17 luglio 2001) ha accolto la tesi dell'esclusione da Irap dei contributi, in modo integrale, sempre disattendendo *in toto* l'interpretazione ministeriale. Nello stesso senso si sono pronunciate più Commissioni tributarie, e precisamente:

- Commissione tributaria provinciale di Taranto 15 gennaio 2002, n. 458;
- Commissione tributaria provinciale di Lodi 30 aprile 2002, n. 163;
- Commissione tributaria provinciale di Palermo 17 aprile 2003, n. 13;
- e, da ultimo,
- Commissione tributaria provinciale di Napoli 18 luglio 2003, n. 555 e n. 556 (rispettivamente, in banca dati "*il fiscovideo*" e in "Rassegna Tributaria" n. 5/2003, pag. 1777, con commento di G. Marini).

Invero la Commissione tributaria provinciale di Napoli pare più favorevole alla tesi che esponiamo subito dopo, tesi relativa alla non assoggettabilità ad Irap dei soli contributi correlati al rimborso delle spese del personale, anche se poi conclude per la tesi dell'esclusione totale. Precisa infatti la Commissione: "... la stessa regione Campania (documento in atto) competente all'erogazione dei contributi *de quibus* ha statuito e certificato l'incidenza, quasi totale, di tali contributi alla copertura delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, il che esclude in maniera inconfutabile che gli stessi possano minimamente considerarsi alla stregua di ricavi". In realtà l'incidenza, come si legge in altra parte della stessa decisione, è stata del 74,070 per cento, molto alta, anche in raffronto ad altre aziende, ma certamente non totale.

In senso opposto si è, invece, espressa la Commissione tributaria provinciale di Verona, Sez. I, che, con sentenza del 18 febbraio 2004, rigetta il ricorso proposto dall'Azienda Provinciale Trasporti di Verona contro il diniego dell'ufficio delle Entrate all'istanza di rimborso Irap per gli anni 1999 e 2000. La ricorrente si riportava ad una interpreta-

zione della normativa in materia (art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 così come modificato dal D.Lgs. n. 506/1999) che, richiamando il trattamento riservato ai contributi pubblici ai fini delle imposte sui redditi, disporrebbe per la non assoggettabilità ad Irap dei contributi stessi. La Commissione tributaria provinciale respinge questa tesi rifacendosi alla interpretazione autentica che il legislatore ha voluto dare con il maxiemendamento alla legge Finanziaria 2003. Secondo detta interpretazione il concorso dei contributi in oggetto alla determinazione della base imponibile ai fini Irap si verifica anche in relazione a quei contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile per la determinazione delle imposte sui redditi, sempre che l'esclusione ai fini Irap non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi, ovvero da altre disposizioni di carattere speciale.

Tesi intermedia

Sta peraltro affermandosi un'altra interpretazione, intermedia tra l'esclusione e l'imponibilità totale, ai fini Irap. La parte del contributo correlata al rimborso delle spese per il personale, voce che per le aziende di trasporto incide sicuramente per oltre la metà nella determinazione del contributo stesso, è da ritenersi esclusa da Irap. Poiché le spese del personale non sono ammesse in deduzione ai fini della determinazione dell'Irap, ne consegue che anche i contributi ad esse correlate ne devono essere esclusi. Tutto ciò anche ove non ci fosse stata la circolare n. 202/E dei 1997 ed il D.L. n. 833 del 1986. Ed invero il Ministero delle finanze, con risoluzione n. 8/E del 28 gennaio 2000 (in "*il fisco*" n. 7/2000, pag. 2007), aveva specificato che sono esclusi i contributi correlati specificatamente a componenti negativi non ammessi in detrazione (2).

In questo senso vedasi anche l'intervento della Direzione regionale delle Entrate per l'Emilia-

(2) "Al riguardo, si fa presente che l'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modifiche, stabilisce che concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile i contributi erogati in base a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione". Dalla citata disposizione normativa deriva una generale assoggettabilità ai fini dell'imposta regionale di tutti i contributi erogati in base ad una legge, ad eccezione solo di quei contributi che, seppur classificati in una voce di conto economico rilevante ai fini Irap, sono correlati a componenti negativi che non sono ammessi in deduzione ai fini della predetta imposta ...

È da ritenersi inoltre che debbano in ogni caso essere assoggettati ad Irap i contributi erogati in base a norma di legge la cui determinazione viene, ad esempio, solo parametrata a determinati elementi negativi, ancorché, non deducibili, in quanto il legame che richiede il legislatore, ai fini dell'esonero dall'Irap, consiste in una correlazione diretta tra la somma erogata e il componente negativo non deducibile, tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato.

Occorre, altresì, precisare che qualora la finalità per la quale il contributo viene erogato non coincide in modo preciso con la copertura di determinati costi non deducibili dall'Irap, non sarà

Romagna (dal sito www.finanze.it) senza data, relativo alla base imponibile Irap dei contribuiti agli Istituti autonomi case popolari.

Anche la risposta all'interpello 21 ottobre 2002 (risoluzione n. 330/E) è in questo senso, come si è già evidenziato.

La regione Veneto è specificatamente intervenuta proprio su queste tematiche con la legge regionale n. 4 del 1° febbraio 2001, ove, all'art. 14, così si precisa:

" 1. I contributi erogati a ripiano dei disavanzi di esercizio dei servizi di trasporto pubblico locale di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 49 ed i contributi erogati ai sensi dell'articolo 32, sono destinati alla copertura degli oneri derivanti dai contratti di lavoro del personale dipendente, in quota percentuale pari all'incidenza del costo del personale dipendente sul totale dei costi aziendali imputabili ai servizi di trasporto pubblico locale, risultante dal bilancio consuntivo aziendale.

2. Il rapporto tra il costo del personale dipendente, comprensivo degli accantonamenti per oneri previsti dai contratti collettivi di lavoro e/o da leggi nazionali e/o regionali, ed il totale dei costi aziendali imputabili ai servizi di trasporto pubblico locale deve essere certificato, a consuntivo, dal presidente del Collegio dei Revisori della società interessata o da società di certificazione o revisori contabili abilitati ai sensi della normativa vigente".

Non sappiamo se altre regioni abbiano proceduto in senso analogo.

La legge regionale del Veneto prevede quindi una precisa distinzione per cui, qualora non si dovessero ritenere esclusi *in toto* i contributi, tesi che si ritiene comunque prevalente, lo dovranno essere in ogni caso le somme per la parte correlata alle retribuzioni.

Questa norma regionale ha già trovato pratica applicazione, tra l'altro, da parte dell'ufficio delle Entrate di Vicenza che ha conciliato contenziosi relativi a rimborsi Irap. Nel caso specifico l'ufficio così si è espresso:

"A questa interpretazione si è pervenuti ... in applicazione della legge regionale n. 4 del 1° febbraio 2001 (art. 14) e in ossequio alla risoluzione ministeriale n. 8/E del 28 gennaio 2000, che si ricordano alla norma dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997, modificato dal D.Lgs. n. 506/1999, secondo cui sono da escludere da tassazione solo i contributi correlati a componenti indeducibili, e pertanto nella fattispecie solo quelli col-

possibile ammettere la loro esclusione ai fini della predetta imposta regionale.

Qualora la legge istitutiva del contributo preveda, invece, una destinazione mista (parte erogata a fronte di elementi negativi deducibili e parte erogata a fronte di componenti negativi non ammessi in deduzione) deve ritenersi ammissibile l'esonero del contributo ai fini Irap solo per la quota parte correlata a componenti negativi non ammessi in deduzione qualora detta quota sia indicata in modo preciso, anche se in misura percentuale".

legati alle retribuzioni del personale dipendente".

Per questa tesi si è anche espressa la Commissione tributaria di Venezia, Sez. XII, n. 1367/02 del 14 maggio-15 luglio 2003. La Commissione ha anche fatto un riferimento alla legge regionale n. 4/2001, più sopra citata, ritenendo che "possa trovare applicazione anche alla annualità che qui interessa (1999) quale esplicazione di una operatività già resa possibile da un quadro normativo antecedente che presentava aspetti non chiari".

Ad esprimersi a favore dell'esclusione da Irap dei contributi per la parte destinata a copertura dei costi non deducibili, ai fini della stessa imposta, è anche la Commissione tributaria provinciale di Lecce che, con sentenza n. 2745/02 depositata il 10 dicembre 2003, accoglie il ricorso della Società Trasporti Pubblici di terra di Otranto e "condanna l'Amministrazione finanziaria alla restituzione della maggiore imposta versata scaturente dal ricalcolo della base imponibile Irap tenendo conto delle variazioni in aumento e in diminuzione per l'anno d'imposta 1999 correlate ai costi deducibili e non deducibili ai fini Irap" (circolare Asstra n. 453 del 23 dicembre 2003).

La sempre maggiore propensione delle Commissioni tributarie a procedere lungo questa via di mezzo tra esclusione e totale imponibilità dei contributi è confermata anche dalla pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Cagliari del 16 luglio 2003 (circolare Asstra n. 16 del 20 gennaio 2004). In detta sentenza la Commissione tributaria provinciale, pur disponendo in favore della non assoggettabilità dei contributi per la parte direttamente correlata alla copertura dei costi del personale, respinge la tesi, proposta dall'azienda di trasporto, secondo cui i contributi non sarebbero imponibili Irap in quanto non costituiscono ricavi imponibili ai fini Irpeg, non ritenendo applicabile il principio della omogeneizzazione delle basi imponibili Irpeg ed Irap, e afferma pure di non condividere l'impostazione secondo cui il disposto della legge Finanziaria 2003 avrebbe portata innovativa e non interpretativa.

La decisione in favore della ricorrente è quindi dettata, come precisa la stessa Commissione tributaria provinciale, dal contenuto della nota del 23 novembre 2000 con la quale la regione Sardegna specifica che il contributo erogato in conto esercizio per ripianare le perdite di esercizio si riferiva per il 72,80 per cento al disavanzo dovuto a costi per il personale, sulla base del costo *standard* 1997. Secondo la Commissione tributaria provinciale si doveva pertanto ritenere che esistesse un preciso rapporto nessiologico, tra il 72,80 per cento del contributo erogato ed il componente negativo costituito dalle spese per il personale, tale da far ritenere non dovuta l'imposta.

Si può quindi ragionevolmente sostenere la non imponibilità del contributo ai fini Irap, se non altro per la parte specificatamente correlata alle retribuzioni.

I contratti di servizio e l'Irap

Le questioni sopra evidenziate non avranno più alcuna ragione d'essere con l'applicazione dei contratti di servizio (art. 18 del D.Lgs. n. 422 del 19 novembre 1997). In base a tali contratti si è infatti in presenza di un rapporto diretto tra azienda di trasporto ed ente locale, per cui il conseguente corrispettivo è soggetto ad Iva, ad Irpeg e quindi anche ad Irap.

Potrebbe invero essere considerata sempre esclusa da Irap la parte relativa alle spese per il personale, ma sarebbe necessaria una specifica norma, pur anche regionale, legge che per il momento, almeno nel Veneto, non c'è.

Un'azienda di trasporto locale del Veneto ha peraltro richiesto alla Direzione regionale delle Entrate per il Veneto, con interpello, se il corrispettivo fosse ora imponibile o meno ai fini Irpeg. Questo in quanto le modifiche della disciplina non avrebbero, di fatto, mutato la natura delle erogazioni ricevute.

La risposta è stata negativa, e non poteva che essere così. Le somme che, in precedenza, costituivano contributi pubblici, vengono ora erogate quali corrispettivi di un contratto di servizio da parte degli enti locali. Sono ora assoggettate ad Iva ex art. 2, comma 2, del D.M. 22 dicembre 2000, in quanto corrispettivi ed i corrispettivi rientrano nelle previsioni di cui all'art. 53 (ora art. 85, per effetto delle modifiche apportate dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in "il fisco" n. 8/2004, fascicolo n. 2, pag. 1079), comma 1, lettera a), del Tuir.

Tutto ciò comporta, in ogni caso, una temporanea evidente disparità di trattamento tra regioni con contratti di servizio e regioni senza. In quest'ultimo caso, sotto l'aspetto tributario, il trattamento parrebbe comunque più favorevole, sotto tutti gli aspetti.

Le novità della Finanziaria 2003

Il disegno di legge relativo alla Finanziaria 2003 aveva previsto delle novità per l'Irap (art. 5, comma 3): "La disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempreché l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale".

La ratio della norma, sempre riferita a contributi e non a contratti di servizio, era per assoggettare comunque ad Irap i contributi, ancorché esclusi

dalla base imponibile Irpeg.

Nelle more del dibattito sulla Finanziaria, in sede di conversione in legge del D.L. n. 209/2002, è stata dalla Camera inserita all'art. 3, comma 2-*quiquies*, del D.L. n. 209 del 24 settembre 2002, convertito, con modifiche, dalla L. n. 265 del 22 novembre 2002 la seguente precisazione: "A decorrere dal 1° gennaio 2003 la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, si applica anche ai contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale".

Tenuto conto dell'inciso "dal 1° gennaio 2003", ne derivava l'indiretta conferma che i contributi, indiscutibilmente tassati ai fini Irap dal 1° gennaio 2003, ne erano invece anteriormente esplicitamente esclusi.

Ma la legge Finanziaria (n. 289 del 27 dicembre 2002) è infine intervenuta sostituendo il comma 2-*quiquies* dell'art. 3 del D.L. 209/2002, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 265 del 22 novembre 2002.

Si è così eliminata la previsione della decorrenza "dal 1° gennaio 2003" indicata nella L. n. 265/2002; nel testo è inoltre precisato che si tratta di interpretazione ("deve interpretarsi") in luogo del precedente "si applica".

La norma ora abrogata è stata in vigore per poco tempo, dal 22 novembre 2002 al 31 dicembre 2002. Da una vigenza così ridotta pare, peraltro, che non possa derivarne effetto alcuno.

Ricordiamo che ci si riferisce comunque sempre ai contributi, e non al caso dei contratti di servizio. Resta in ogni caso il fatto che si sono discusse e approvate, a brevissima distanza di tempo, due norme diverse per regolare la stessa identica materia. È di tutta evidenza la dissociazione del legislatore.

L'eliminazione dell'espressione "dal 1° gennaio 2003", introdotta dalla legge Finanziaria, a una prima lettura pare significare come la decorrenza non sia più differita; questa è l'interpretazione più lineare e immediata.

Ma ci si chiede: come considerare la questione variazione? Può considerarsi una interpretazione? L'espressione utilizzata ("deve interpretarsi") pare suggerire proprio una conclusione in questo senso. Ma allora, se si tratta di norma interpretativa, ci si chiede se l'effetto possa o meno essere ritenuto retroattivo.

Lo Statuto del contribuente (L. n. 212 del 27 luglio 2000, art. 1, comma 2) precisa che l'adozione di norme interpretative, in campo tributario,

può essere solo eccezionale. Salvo le norme di interpretazione autentica, tutte le altre norme non possono avere effetto retroattivo.

Il non corretto utilizzo dell'interpretazione autentica è stato cassato, tra l'altro, da più sentenze della Corte Costituzionale (vedasi la n. 376/1995 elan. 133/1997).

Si potrebbe quindi intendere che l'interpretazione dettata possa avere effetto solo successivamente, e quindi dal 1° gennaio 2003.

La stessa norma è infatti intervenuta per abrogare una disposizione in essere, seppure vigente per un breve periodo. Ma pare difficile conciliare una interpretazione, con effetto retroattivo, con una norma che abroga altre disposizioni di legge.

Dal punto di vista della tecnica legislativa, qualche ulteriore considerazione. In realtà, la norma di interpretazione autentica ha modificato la situazione preesistente secondo cui, sino al 31 dicembre 2002, i citati contributi andavano esclusi da Irap (art. 3, comma 2-*quinquies*, del D.L. n. 209/2002, convertito, con modificazioni, in L. n. 265/2002, sostituito dal sopra citato art. 5, comma 3, della L. n. 289/2002).

Se si tratta di interpretazione autentica, poiché è stata attuata mediante una modifica, potrebbe essere sollevata qualche perplessità, in quanto, secondo la Corte Costituzionale, una norma è di interpretazione autentica se incide sulla norma interpretata senza abrogarla (Corte Cost. sent. n. 246/1992). Esattamente il contrario di quanto è avvenuto con la Finanziaria 2003.

Può risultare interessante segnalare anche altri interventi, su questo tema.

La Commissione tributaria provinciale di Cagliari con la sentenza n. 521/02/03, più sopra esposta, afferma di non condividere l'impostazione secondo cui la novella di cui alla legge Finanziaria per il 2003 (27 dicembre 2002 n. 289) ha portata innovativa e non interpretativa. Più precisamente, in risposta a quanto asserito dalla ricorrente, la quale "... ha adombrato ... che la disposizione della legge Finanziaria per il 2003, alla stregua dell'art. 1 dello Statuto del contribuente, avrebbe valore innovativo e non impedirebbe la applicazione per il passato del D.L. n. 209 del 2002, posto che la norma interpretativa non potrebbe avere effetto retroattivo", la Commissione precisa che "Neppure tale tesi pare però condivisibile posto che il legislatore ha semplicemente escluso la normativa più favorevole contenuta nel D.L. n. 209 del 2002 senza alcun intento interpretativo retroattivo".

Le già citate due decisioni della Commissione tributaria provinciale di Napoli (Sez. XV, 3-18 luglio 2003, n. 555 e n. 556) precisano che la norma "non può certo avere efficacia retroattiva: sarebbe in contrasto con l'art. 11 delle preleggi (la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo)" e con la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), che, all'art. 3, comma 1, statuisce che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta

successivo a quello iti corso alla data d'entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. D'altronde, l'art. 1, comma 2, dello Statuto del contribuente sancisce che la retroattività è ammessa solo in casi eccezionali e con legge ordinaria che la disciplina espressamente. La stessa Suprema Corte (sent. 21 aprile 2001, n. 5931) ha sottolineato che la retroattività è ammessa soltanto per norme, che comportino modifiche favorevoli al contribuente e la Corte Costituzionale ha precisato l'inammissibilità di norme con effetti retroattivi, che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti".

È stato sostenuto che (3): "A dire il vero, nonostante la formulazione letterale della disposizione non sembra possa dubitarsi della sua reale portata che è 'innovativa'".

La nonna, infatti, modifica i criteri di determinazione della base imponibile, così come stabiliti dal D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, che, come dianzi indicato, con l'introduzione dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997, aveva identificato le variazioni fiscali da apportare al valore della produzione netta con quelle previste ai fini delle imposte sui redditi ...

In linea di principio, dunque, l'emanazione di norme interpretative, con efficacia retroattiva, che introducano modifiche peggiorative per il contribuente deve essere giustificata da particolari esigenze o circostanze come, ad esempio, l'esistenza di situazioni di incertezza nell'applicazione di una disposizione, ovvero di contrasti giurisprudenziali, mentre, ad avviso della Corte di Cassazione (4), deve ritenersi sempre possibile l'emanazione di norme retroattive recanti modifiche favorevoli al contribuente ...

... in presenza di norme sopravvenute che recepiscono un'interpretazione legislativa *in malam partem*, vale a dire peggiorativa per la situazione del contribuente, non sia ammissibile l'efficacia retroattiva delle stesse per lo meno nei limiti in cui lo scopo della norma non sia quello di interpretare una precedente disposizione analoga o contraddittoria, ma sia quello di rimediare ad un orientamento giurisprudenziale sfavorevole all'Amministrazione finanziaria".

Conclusioni

Il regime tributario dei contributi pubblici alle aziende di trasporto locale non presenta più problematiche, a nostro personale avviso, con l'introduzione di contratti di servizio. Quanto corrisposto alle società di trasporto pubblico è assoggettato ad Iva, e concorre alla formazione del reddito imponibile, Irpeg ed Irap.

Non certamente così per quanto riguarda le annualità 1999 e seguenti, fino all'introduzione dei contratti di servizio.

(3) A. Bientinesi-A. Marras, *op. cit.*

(4) Sent. n. 5931 del 21 aprile 2001, in "il fisco" n. 18/2001, pag. 6639.

La tesi che sosteniamo è per l'esclusione totale dei contributi da Irap, così come è per Ilrpeg.

Ma si tratta di una tesi che gli uffici delle Entrate non potranno mai accogliere; essendosi pronunciata in modo negativo l'Amministrazione finanziaria. Per trovare o meglio cercare di trovare accoglimento sarà necessario coltivare il contenzioso, probabilmente fino alla Cassazione.

Gli uffici possono però facilmente accedere alla

il fisco

tesi intermedia, tesi relativa alla esclusione da Irap della sola parte dei contributi correlata alle spese per il personale.

È una tesi che non può essere messa in discussione, risultando di tutta evidenza, ed è proprio per questo che è stata accolta da più parti.

