



# Contributi esclusi da Irap

## Il caso delle imprese di trasporto pubblico locale

**di Giuseppe Rebecca**

*Dottore commercialista in Vicenza  
partner Synergia Consulting Group*

Trattiamo di un tema di attualità, per le aziende di trasporto pubblico locale: l'esclusione da IRAP delle somme a ripiano perdite e comunque dei contributi regionali.

Il Ministero delle Finanze ha assunto una posizione rigida, ma le Commissioni Tributarie stanno dando ragione alle imprese di trasporto.

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

Con i contratti di servizio, infatti, le somme versate dagli enti locali (per lo più ora Province) sono soggette ad I.V.A. e ad IRPEG. Conseguentemente, tutte le considerazioni svolte per sostenere la valida tesi della esclusione, quantomeno parziale, da IRAP dei contributi stessi, non dovrebbero avere più valenza con l'attuazione dei contratti di servizio.

Vediamo comunque 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 il ripiano delle perdite di esercizio delle stesse, come pure quelle provenienti dal Fondo Nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio di cui all'art. 9 della L. 10/4/1981 n. 151, "non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597" (Art. 3 del D.L. 9/12/1986 n. 833, convertito nella L. 6/2/87 n. 18).

Tale norma non ha carattere innovativo rispetto all'abrogato D.P.R. 597/73; l'art. 35 del D.P.R.

4/2/1988 n. 42 (Disposizioni correttive di coordinamento sistematico-formale, di attuazione e transitorie relative al testo unico delle imposte sui redditi), ha infatti previsto che "i riferimenti a disposizioni dei D.P.R. 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 legge n. 18/87) "si intendono come fatti alle corrispondenti disposizioni del testo unico".

E' pertanto pacifico che i contributi in conto esercizio erogati dagli enti locali a copertura delle perdite di esercizio delle aziende di trasporto non concorrono alla determinazione della base imponibile IRPEG, sia secondo il cessato D.P.R. 597/73, sia secondo l'attuale D.P.R. 917/86.

IL FISCO

In definitiva, la caratteristica che rende intassabili i contributi erogati dagli enti locali è la loro destinazione al "ripiano delle perdite di esercizio dell'azienda" (art. 3 legge n. 18/87), e, permanendo la caratteristica della destinazione, tale intassabilità non viene meno ove il contributo sia erogato a norma di legge.

Il Ministero delle Finanze, con la risoluzione n. 202/E dell'8/10/97, ha confermato appieno questa situazione 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 legge n. 151 del 1981".

Con decorrenza 1 Gennaio 1996, per effetto della soppressione del Fondo Nazionale Trasporti, i contributi in conto esercizio a copertura delle perdite di esercizio sono erogati direttamente dalle Regioni (art. 3, 1° comma, legge 23 dicembre 1995 n. 549). Ed il Ministero delle Finanze, sempre con la citata circolare n. 202/E, ne ha a sua volta ribadito l'intassabilità ai fini delle imposte sui redditi stante "la stessa natura di quelli in precedenza erogati dal Fondo Nazionali Trasporti". Ciò an-

che in quanto è vigente la già citata disposizione di cui all'art. 3 del D.L. n. 833/86.

Fino a qui la normativa ai fini dell'IRPEG; vediamo ora il collegamento con l'IRAP.

## Contributi e IRAP

L'art. 11 del D.Lgs. 15/12/1997 n. 446, così come sostituito dal D.Lgs. 30/12/1999 n. 506 con effetto dal periodo in corso al 30/12/1999, dispone che concorrono, in ogni caso, alla determinazione della base imponibile IRAP *"i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione"*.

Sempre con effetto dallo stesso periodo, nel D.Lgs. n. 446/97 è stato introdotto anche l'art. 11-bis il quale prevede però 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"*.

Ne deriva che i contributi in conto esercizio erogati dagli enti locali alle aziende di trasporto a norma di legge, pur concorrendo, in linea di principio, alla determinazione della base imponibile IRAP a sensi dell'art. 11, per effetto del successivo art. 11-bis, rilevano o meno in base alle disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi. Ciò per gli esercizi 1999 e seguenti.

Conseguentemente, i contributi regionali versati alle aziende di trasporto locale, indipendentemente dal fatto che siano erogati a norma di legge o meno, non essendo tassabili ai fini delle imposte sul reddito, a sensi del citato art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/97, non concorrono nemmeno alla determinazione della base imponibile IRAP.

Poiché i contributi a ripiano perdite erogati dalla Regione sono pacificamente esclusi da IRPEG, vanno ripresi in diminuzione ai fini delle imposte sui redditi, e pertanto sono totalmente esclusi dal valore della produzione per effetto della prevista variazione fiscale in diminuzione (ex art. 11 bis). Non esiste alcun dubbio in merito.

V'è peraltro da dire come il Ministero delle Finanze, con circolare n. 148/E/2000 del 26 luglio 2000 abbia invece affermato che *"la disciplina riservata ai contributi rappresenta una esplicita deroga al principio generale affermato al comma 1 dell'art. 11 bis"*, ritenendo quindi assoggettabile ad IRAP questi contributi.

L'interpretazione ministeriale è palesemente errata; in base a quale norma i contributi dovrebbero derogare da quanto espresso dalla legge con chiarezza, e cioè che ai fini IRAP valgono le rettifiche fiscali previste ai fini IRPEG?

L'unica deroga al coordinamento tra gli articoli 11 e 11 bis è stata espressamente prevista per le

erogazioni liberali, ed è inclusa nell'art. 11 bis.

A conferma della coerenza logica tra gli articoli 11 e 11 bis si tenga anche conto, tra l'altro, che i contributi erogati a norma di legge sono trattati esattamente allo stesso modo delle plusvalenze relative a beni strumentali. Anche queste ultime sono *"in ogni caso"* imponibili ai fini IRAP, ma pacificamente valgono anche per la determinazione di questa imposta le riprese IRPEG del tipo rateizzazione in 5 esercizi e non tassabilità (anche parziale) delle plusvalenze relative a beni parzialmente o completamente non deducibili (es. autovetture non strumentali). Pertanto le plusvalenze prima entrano nella determinazione del valore netto della produzione, per poi poterne eventualmente essere escluse per la parte non imponibile ai fini IRPEG. E se ciò vale per le plusvalenze, necessariamente deve valere anche per i contributi, dato che la norma è assolutamente identica.

E' quindi del tutto fuori discussione il coordinamento tra gli articoli 11 e 11 bis; prima si inquadrano tutti gli elementi reddituali che vanno a comporre il valore netto della produzione, e poi si eseguono le rettifiche fiscali. Le deroghe sono espressamente indicate (vedasi erogazioni liberali) nella seconda parte dell'art. 11 bis. Si tenga anche conto come tale articolo sia anche temporalmente successivo alle modifiche apportate dal legislatore all'art. 11 comma 3; è quindi l'art. 11 bis a derogare all'art. 11, e non viceversa, come pare invece sostenere il Ministero delle Finanze.

il fisco

## Le interpretazioni

Per la tesi dell'esclusione da IRAP dei contributi esclusi da IRPEG si è pronunciata anche la Direzione Generale delle Entrate per l'Emilia Romagna, con risposta ad un quesito relativo a contributi erogati agli I.A.C.P. Ma sono ora arrivate anche le decisioni di più Commissioni Tributarie.

Abbiamo innanzitutto la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, Sez. 8, la quale, con decisione 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, il quale ha accolto il rimborso richiesto da una società esercente il trasporto pubblico locale proprio in applicazione della più sopra citata circolare 202/E dell'8/10/1997.

Appare interessante segnalare anche un'altra presa di posizione, secondo la quale, se non tutto il contributo, almeno la parte del contributo stesso legata al rimborso delle spese di personale è comunque esclusa da IRAP. Ciò in quanto le stesse spese del personale non sono ammesse in deduzione ai fini della determinazione dell'IRAP. Ciò anche ove non ci fosse stata la circolare 202/E del 1997 e nemmeno il D.L. 833/1986 che ha escluso

dal reddito i contribuiti a ripiano perdite di esercizio previsti dal Fondo Nazionale ripiano disavanzi di esercizio del settore Trasporti.

L'articolo 11, comma 3, ultima parte, dispone che non concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP "i contributi erogati a norma di legge... correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione".

Lo stesso Ministero delle Finanze, nella risoluzione n. 8/E del 28/1/00 ha effettivamente chiarito:

"Al riguardo, si fa presente che l'art. 11 del decreto legislativo 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 comportamenti negativi non ammessi in deduzione".

Dalla citata disposizione normativa ne 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".

Certo è che appare necessario, a questo fine, che il contributo sia distinto in più parti, e che una parte sia legata alle retribuzioni.

La Regione Veneto è intervenuta nella specifica materia proprio per disciplinare questa problematica (Legge Regionale n. 4 dell'1 febbraio 2001 in Bollettino Ufficiale Regione Veneto 6/2/01 n. 12). L'articolo 14 di tale norma così recita: [...]

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 siamo a conoscenza di cosa possano avere legiferato altre Regioni.

Nel caso del Veneto, quindi, la legge prevede una netta suddivisione dei contributi, specificando in particolare la parte di contributi destinata a coprire la spesa relativa alle retribuzioni.

Ne consegue che, anche ove non si dovessero ritenere esclusi dalla base imponibile IRAP i contributi erogati dagli enti pubblici nel loro complesso, tesi che si ritiene comunque assorbente e prevalente, la parte relativa alle retribuzioni (o meglio al rimborso delle spese per le retribuzioni) dovrebbe comunque esserne esclusa.

Il costo per il personale non è deducibile ai fini IRAP, e pertanto nemmeno il rimborso per tali oneri può diventare imponibile.

La citata legge regionale ha specificato che parte dei contributi è correlata a queste spese per il personale, e quindi quanto previsto dalla legge per l'esclusione da IRAP è pienamente e letteralmente rispettato.

Ed in questo senso deve interpretarsi l'atteggiamento recentemente tenuto dall'Ufficio delle Entrate di Vicenza, il quale ha stipulato una conciliazione giudiziale su una istanza di rimborso IRAP presentata da una azienda di trasporto pubblico locale con riconoscimento dell'esclusione da IRAP della parte di contributo relativa alle retribuzioni. In tale conciliazione così tra l'altro si legge:

"A questa interpretazione si è pervenuti... in applicazione della legge regionale n. 4 dell'1 febbraio 2001 (art. 14) e in ossequio alla Risoluzione ministeriale n. 8/E del 28/01/2000, che si raccordano alla norma dell'art. 11 III comma del D.Lgs. n. 446/97, modificato dal D.Lgs. n. 506/99, secondo cui sono da escludere da tassazione solo i contributi correlati a componenti indeducibili, e pertanto nella fattispecie solo quelli collegati alle retribuzioni del personale dipendente".

In conclusione, dal 1999 sono da escludere dall'IRAP i contributi a ripiano perdite versati dalle Regioni o enti locali alle società esercenti il trasporto pubblico locale.

E se tale esclusione non deve essere accolta per la globalità del contributo, almeno lo dovrà essere per la parte correlata alle retribuzioni. Questo secondo aspetto, per la Regione Veneto, è facilitato dalla intervenuta interpretazione normativa.

Con l'entrata in vigore dei contratti di servizio tale tesi non pare però più sostenibile, e pertanto i corrispettivi erogati dalle Province o dagli enti locali per il servizio svolto, corrispettivi assoggettati ad I.V.A. ed I.R.P.E.G., sono conseguentemente assoggettati anche ad IRAP. Si potrà eventualmente discutere per la parte di contributo legato alle retribuzioni, ma a nostro avviso sarebbe necessaria una legge specifica, nazionale o fors'ancora regionale in tal senso, per accettarla.

Nel frattempo, le imprese di trasporto pubblico possono confidare di trovare accoglimento, eventualmente anche in sede contributiva oltre che per la tesi di non assoggettamento ad IRAP dei contributi pubblici, se non altro per la parte correlata alle spese del personale.

il fisco

