



Società di trasporto pubblico

Aspetti fiscali delle perdite

di Giuseppe Rebecca
e Achille Venturato

Studi Rebecca e Bortolomio

1. Premessa

Le riforme e i cambiamenti strutturali che hanno coinvolto, negli ultimi anni, diversi settori nella gestione dei servizi pubblici hanno spesso portato in dote nuove problematiche, con implicazioni di diritto societario, amministrativo e fiscale.

Il settore del trasporto pubblico di persone, in particolare, ha subito un'inversione di rotta nelle strategie di gestione da parte dello Stato, passando da un sistema imperniato sulle concessioni delle linee ad un sistema basato sull' "appalto" del servizio (1).

Si è conseguentemente modificato anche il trattamento fiscale degli introiti derivanti dalla gestione stessa.

Ci si chiede ora come considerare, sotto l'aspetto fiscale, le perdite a suo tempo conseguite, se cioè si tratti di perdite fiscalmente riconosciute o meno, e se comunque debbano essere rideterminate. Tenuto conto che molte imprese di trasporto sono oggi in utile, la questione del possibile riporto delle perdite fiscali è di rilevante importanza.

Per analizzare adeguatamente la problematica è opportuno un rapido excursus.

2. Origine e natura dei contributi a ripiano dei disavanzi

Il valore sociale del sistema del trasporto pubblico ha indotto lo Stato a finanziare sistematicamente il settore mantenendo prezzi "sociali" e garantendo contemporaneamente la prestazione del servizio in via pressoché uniforme nel territorio.

L'equilibrio economico nell'esercizio dell'attività di trasporto pubblico di persone è stato quindi raggiunto attraverso il contributo dello Stato.

La Legge-quadro 10 aprile 1981, n. 151 "per l'ordinamento, la ristrutturazione ed il potenziamento dei trasporti pubblici locali" ha disciplinato, fino all'avvento del nuovo regime (2), i principi fondamentali cui le Regioni a statuto ordinario dovevano attenersi nell'esercizio delle potestà legislative e di programmazione in materia di trasporti pubblici locali (art. 1).

Le Regioni, nell'ambito delle rispettive competenze, erano chiamate ad adottare "programmi poliennali o annuali di intervento, sia per gli investimenti sia per l'esercizio dei trasporti pubblici locali" (art. 2); ciò al fine di realizzare una diretta correlazione tra sviluppo economico, assetto territoriale e organizzazione dei trasporti nel quadro di una visione integrata dei vari modi di trasporto e delle relative infrastrutture.

In particolare i "contributi di esercizio" erogati dalla Regione "con l'obiettivo di conseguire l'equilibrio economico dei bilanci dei servizi di trasporto" (art. 6) erano annualmente determinati calcolando: a) il costo economico standardizzato (3); b) i ricavi presunti da traffico derivanti dall'applicazione di tariffe minime (4) stabilite dalla re-

Il fisco

(1) Tale cambiamento è avvenuto in applicazione del conferimento alle Regioni di funzioni e compiti di cui alla Legge 15 marzo 1997, n. 59; successivamente, in applicazione di tale legge, in materia di trasporto pubblico è intervenuto il D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422 il cui art. 18 ha introdotto il principio di affidamento della gestione attraverso appositi "contratti di servizio".

(2) Legge 59/1997 e D.Lgs. 422/1997, appunto.

(3) Tale costo doveva essere stabilito con riferimento a parametri e criteri di rigorosa ed efficiente gestione.

(4) Tali Tariffe, nell'intenzione del legislatore, dovevano coprire il costo effettivo del servizio almeno nella misura che

gione ; c) l'ammontare dei contributi da erogare alle imprese od esercizi di trasporto sulla base di parametri obiettivi "per coprire la differenza tra costi e ricavi come sopra stabiliti".

Le eventuali perdite o disavanzi residui restavano a carico delle singole imprese di trasporto.

I contributi erano a carico del "Fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio", di cui al Titolo II, art. 9, della Legge, che ne prevedeva un meccanismo di copertura attraverso la legge annuale finanziaria statale.

3. Trattamento fiscale dei contributi a ripiano dei disavanzi (5)

Imposte dirette

Vigente il DPR 29 settembre 1973, n. 597, art. 53 la intassabilità dei contributi in questione era acclarata (6). Con il TUIR 917/1986 qualche dubbio poteva sorgere, visto l'inserimento dei "contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge" nel novero dei ricavi tassabili (art. 53, lettera f).

Con valore di interpretazione autentica è però intervenuto il D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, all'art. 3, comma 1, convertito con Legge 6 febbraio 1987, n. 18: 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 (c.d. "contributi ex fondo nazionale trasporti", n.d.r.) non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597" (ora art. 53 del DPR 917/1986).

per ciascun anno il Ministero dei Trasporti doveva stabilire tramite decretazione, di concerto con il Ministero del Tesoro. Le Tariffe inoltre dovevano assicurare annualmente un incremento del rapporto ricavi-costi da definirsi a livello regionale.

(5) Se ne tralascia il trattamento ai fini dell'IRAP, in quanto già ampiamente trattato, in De Bartolomeo A. - Caldarelli A., "IRAP - Trattamento dei contributi a ripiano perdite ex Fondo nazionale trasporti di cui alla L. 151/1981", *Il Fisco*, 2000, 28, pag. 9241, Rebecca G., "Contributi esclusi da IRAP. Il caso delle imprese di trasporto pubblico locale", *Il Fisco*, 2002, 10, pag. 1479.

(6) L'art. 53 del DPR 597/1973 qualificava quali ricavi i corrispettivi ricevuti a fronte di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi secondo uno stretto criterio di correlazione/corrispettività tra dazione e controprestazione. Peraltro l'art. 55 dello stesso DPR 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". Tale concetto di "corrispettività", e quindi di intassabilità dei contributi in oggetto in virtù della mancanza del nesso sinallagmatico tra prestazione e controprestazione, si ritrova anche nell'interpretazione ai fini delle imposte indirette, di cui si dirà più avanti.

Tale regolamentazione è stata confermata anche successivamente, post abolizione del c.d. "Fondo nazionale trasporti" a partire dal 1° gennaio 1996, dall'interpretazione Ministeriale (7).

Coerentemente alla disciplina sull'imposizione diretta, ad evitare l'applicazione della ritenuta su contributi pubblici di cui all'art. 28 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, è intervenuto in via agevolativa l'art. 27-bis del D.L. 22 dicembre 1981, convertito in L. 28 febbraio 1982, n. 51 (8).

Imposte indirette

Sotto il profilo dell'IVA gli interventi finanziari dello Stato, Regioni, Province e Comuni, finalizzati al ripiano di disavanzi economici delle aziende esercenti servizi pubblici di trasporto in regime di concessione ne sono esclusi dal campo di applicazione per mancanza dei presupposti (9).

Ciò in quanto "l'erogazione degli stessi risulta svincolata dalla prestazione dell'esercizio; non ricorre, cioè, l'ipotesi di un do ut facias, ma è prevista soltanto l'elargizione di fondi non condizionata ad una necessaria controprestazione" (10). La qualità del servizio reso, nonché in gene-

il fisco

(7) Vedi R.M. 08.10.1997, n. 202/E. La soppressione del Fondo Nazionale Trasporti infatti "incide esclusivamente sul meccanismo di finanziamento delle regioni e non anche sulla natura dei contributi d'esercizio che le stesse regioni sono tenute comunque ad attribuire ai servizi di trasporto locale a valere, anziché sul F.N.T., sulle risorse proprie".

(8) D.L. 22 dicembre 1981, n.786, convertito, con modificazioni, nella L.26 febbraio 1982, n.51

Art. 27-bis

Per i contributi erogati dalle amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, dalle regioni, dalle province, dai comuni nonché dai loro consorzi e associazioni e dalle comunità montane a favore di aziende esercenti i pubblici servizi di trasporto di cui alla legge 10 aprile 1981, n. 151, per la copertura dei relativi disavanzi non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 28, secondo comma, e 29, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

Sul punto vedi Capolupo S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 1998, pag. 432 e segg. In via più generale, analogamente ha disposto l'art. 8, comma 10, L. 22 dicembre 1984, n. 887 (legge finanziaria 1985), ove si stabilisce che "gli interventi finanziari dello Stato e degli altri enti pubblici in favore delle aziende esercenti pubblici servizi di trasporto in regime di concessione ed in gestione governativa non sono considerati contributi ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 28, secondo comma, e 29, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

(9) Vedi fin da R.M. 08.06.1973, n. 522963.

(10) In tal senso vedi chiaramente R.M. 19.04.1991, n. 560815 e R.M. 01.06.1991, n. 500226.

re la consistenza dell'attività svolta, non sono sufficienti per far considerare il contributo come parte integrante del servizio da assoggettare ad IVA.

L'erogazione di detti contributi è infatti "svincolata dalla prestazione del servizio poiché trattasi di una elargizione di fondi non condizionata ad una necessaria controprestazione" essendo il fine ultimo della corresponsione del contributo quello di "conseguire l'equilibrio economico dei bilanci dei servizi di trasporto" (art. 6, comma 1, L. 10 aprile 1981, n. 151) (11).

4. Trattamento contabile dei contributi a ripiano dei disavanzi

Due sono le metodologie utilizzabili dalle aziende esercenti il trasporto pubblico di persone per la rappresentazione contabile nei bilanci d'esercizio di tali contributi. Una prima metodologia, (c.d. "teoria reddituale") attribuisce alla previsione di cui all'art. 3 del D.L. 833/1986 portata derogatoria delle sole regole fiscali e non di quelle civilistiche. Il contributo ex art. 6, L. 151/1981, trova così imputazione nel conto economico tra i ricavi della produzione, e viene poi portato in diminuzione del reddito di impresa in sede di dichiarazione.

Alle aziende esercenti il trasporto in forma di società di capitali tale principio consente di indicare i contributi, peraltro con una certa forzatura di principi (12), alla voce A.5 dello schema di Bi-

(11) Vedi Risoluzioni citate. Negli stessi termini dovrebbe disporsi anche per i contributi erogati dai Comuni in aggiunta, o indipendentemente, a quelli dell'art. 6 della L. 151/1981, allorché venga a trattarsi di erogazioni finanziarie svincolate dalla prestazione specifica; parimenti quindi al contributo regionale che questi vadano ad integrare e/o sopperire, ponendosi nella stessa finalità. E' evidente che quanto più le convenzioni stipulate tra Comuni e aziende di trasporto conducano a individuare uno o più nessi sinallagmatici tra prestazioni e controprestazioni tra le parti, tanto sarà difficoltoso renderne la similitudine, ai fini dell'esclusione dall'IVA, con i contributi ex L. 151/1981.

(12) In effetti il Principio contabile n. 12, relativo alla "Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi secondo corretti principi contabili", prevede che nella sottovoce dedicata ai "contributi in conto esercizio", dovuti "sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali" l'indicazione debba riguardare "contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri". Per le considerazioni sopra effettuate ai fini dell'IVA dove, sia pure ai fini dello specifico tema dell'imposizione, il Ministero ha riconosciuto mancare ai contributi in questione la caratteristica della "integrazione del corrispettivo", nonché sulla base di quanto più sopra in merito alla chiara terminologia della Legge istitutiva 151/1981, è facile vedere come secondo i principi contabili non vi sarebbe piena coincidenza, ai fini dell'esposizione contabile, dei contributi *de quo* con la fattispecie tipica di cui al documento interpretativo stesso.

lancio in forma CEE, in via separata dagli "altri ricavi e proventi".

Una seconda metodologia, (c.d. "teoria patrimoniale") attribuisce valore preminente al dettato degli artt. 6 e 9 della Legge 151/1981 che ne definisce la funzione nel ripiano dei disavanzi di esercizio.

Per tale teoria l'art. 3 del D.L. 833/1986, lungi dall'aver solo valenza fiscale, ha invece rafforzato la natura giuridica del contributo, che è quella del ripiano dei disavanzi, sancendo che non siano anche contabilmente "ricavi", cioè integrazione dei corrispettivi dei servizi prestati. Tali contributi non transitano quindi nel conto economico, ma debbono essere collocati direttamente in un apposito fondo del patrimonio netto, voce A.VII. dello schema CEE di cui all'art. 2424 del Codice civile, da cui attingere per la copertura della perdita di esercizio.

Sia pure determinando in ambo le situazioni l'irrilevanza fiscale dei contributi in parola, è evidente che la seconda impostazione, pur coincidente con la realtà normativa, economica e fiscale, ha presentato sempre limiti di applicazione laddove l'impresa di trasporto fosse gestita e strutturata sotto forma di società di capitali, in ragione della stretta necessaria osservanza degli artt. 2446 e 2447 del Codice civile, che richiedono la ricomposizione del capitale sociale della società ogni qualvolta le perdite di esercizio vadano ad intaccare, oltre la misura del terzo, la consistenza del capitale nominale (13).

5. Alcuni aspetti fiscali (ritenuti) problematici dei contributi a ripiano: il pro-rata di indeducibilità e il riporto delle perdite

Nel passaggio attualmente in essere da un regime di concessione ad uno "privatistico", contrattuale, di "appalto di servizi", consegue la tassazione piena degli importi derivanti dalle convenzioni con gli enti pubblici per l'esercizio dell'attività di trasporto pubblico di persone, nonché la loro imponibilità ai fini dell'IVA. Risulta che qualche azienda abbia sollevato la questione se:

- a) gli interessi passivi e le spese generali fossero deducibili, nel passato, non totalmente, ma solo in proporzione tra ricavi imponibili e ricavi complessivi;
- b) le perdite risultanti dalle dichiarazioni dei redditi siano fiscalmente riconosciute e quindi riportabili.

Posto che, da quanto risulta, la stragrande mag-

(13) Per una descrizione della problematica vedi *Il Bilancio di esercizio delle imprese di trasporto viaggiatori*, 2000, a cura di ANAV, pagg. 71-72.

gioranza delle imprese non si è nemmeno posta il problema, sul punto, analizziamo le due differenti questioni.

L'art. 75, comma 5, del TUIR, prevede che "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito; se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui al 1°, 2° e 3° comma dell'art. 63".

In sostanza, quando vengano a concorrere le condizioni previste normativamente, i componenti negativi sono deducibili secondo un rapporto proporzionale, secondo il noto disciplinato per gli interessi passivi (14).

Infine l'art. 102, comma 1, secondo periodo, TUIR, in tema di riporto delle perdite, prevede che "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. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui al precedente articolo 94".

6. Ragioni teoriche-sistematiche e motivazioni normative specifiche che conducono alla non applicabilità degli istituti di cui agli artt. 75 e 102 del TUIR ai contributi a ripiano dei disavanzi

Riteniamo che tali istituti non si applichino al caso in esame per due ordini di motivazioni, una teorico-sistematica, l'altra specifica.

Ragioni teoriche-sistematiche.

La ragione dell'esistenza del comma 5 dell'art. 75 del TUIR sta nell'esigenza di tutela del principio fondamentale dell'inerenza dei componenti negativi ai fini della loro deduzione nella deter-

minazione del reddito di impresa, dovendosi richiedere un rapporto di stretta correlazione dei componenti negativi con l'attività produttiva di ricavo imponibile e cioè in rapporto di causa-effetto (15).

Ora è indubbio che tutti i costi relativi alla gestione dell'esercizio del trasporto pubblico di persone abbiano una stretta correlazione con le attività o beni che determinano la produzione di proventi tassabili ai fini del reddito di impresa, vale a dire i corrispettivi per la vendita dei biglietti di viaggio, a fronte della prestazione del servizio di trasporto, pur non consentendo in sé questi soli di raggiungere l'economicità di gestione.

La deducibilità proporzionale, insomma, è dettata, ove esistano ricavi esenti, per i costi che non siano specificamente imputabili a ricavi imponibili (16), mentre è del tutto evidente che i costi sostenuti per l'esercizio dell'attività di trasporto pubblico di persone hanno un rapporto specifico e funzionale con i ricavi derivanti dalla vendita di biglietti, e cioè quelli, unici, derivanti dall'esercizio di un'attività di impresa, non bensì con i contributi erogati sulla base di un inteso, monitorato e preventivato esercizio di un'attività in perdita economica-gestionale.

Sembra pertanto assurdo applicare un istituto nato per "difendere" e tutelare l'inerenza dei costi, negandola proprio ad una fattispecie in cui l'inerenza dei componenti negativi è insita e certa nell'esercizio dell'attività. Che poi tale attività non possa mantenere l'equilibrio economico con i soli ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività è un risultato, accettato, del sistema di gestione del trasporto pubblico.

L'interpretazione contraria si appaleserebbe in assoluto contrasto sostanziale con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione per cui "Tutti (...) sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva", che dovrebbe supportare quale criterio interpretativo (17). Ma quale capacità contributiva, e quindi quale dovere di concorso alla spesa pubblica, può avere, limitandone la deducibilità dei costi tramite norme presuntivamente applicabili (pro-rata ecc.), un soggetto economico che necessita degli stessi contributi statali (poi regionali, ecc.) al fine del proprio sostentamento economico, in mancanza del quale è soggetto sicuramente entro brevissimo termine all'omissione del servizio (latamente, per

(14) DPR 22 dicembre 1986, n.917, esuccessive modificazioni e integrazioni:

Art. 63 *Interessi passivi* (comma 1)

1. Gli interessi passivi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

(15) Vedi, per l'illustrazione del criterio, Leo-Monacchi-Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1999, pag. 1152 e segg.; Ceppellini P.-Lugano r., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Milano, 2000, pagg. 568 segg.

(16) Vedi Lupi R., *Diritto Tributario - parte speciale*, Milano, 1998, pag. 159 e segg.

(17) Vedi Voce "Capacità contributiva", in *Digesto delle discipline privatistiche*, II, Torino, 1989, pag. 454 e segg.

i soli esercizi tramite società commerciali, all'insolvenza)? Lo stesso Stato, mentre provvede da una parte al sostentamento dell'equilibrio economico, potrebbe dall'altra richiedere imposte? Sembra esservi una sola risposta ovvia, ragionevole ed economicamente congruente con i principi, ed è quella della mancanza di limiti nella deduzione dei componenti negativi.

Le stesse ragioni che hanno consigliato l'introduzione di una norma regolatrice dell'inerenza e dell'incidenza degli interessi è uniformata ad un principio-cardine di equità, volendo evitare che attraverso lo schermo dell'impresa (reddito di) vengano dedotti dei costi che non trovano diretta contropartita con elementi imponibili.

Il caso classico e ormai di scuola degli interessi attivi esenti su titoli, su cui la società ha esercitato la leva finanziaria deducendone gli interessi passivi correlati sul finanziamento contratto per acquisire i titoli stessi, costituisce un esempio calzante di applicazione della norma.

Cosa non calzante è attribuire la medesima soluzione al caso di specie, anche perché la ratio della norma ne è assolutamente distante, pensando di colpire con la limitazione della deduzione delle componenti negative l'impresa che abbia ad oggetto un'attività che non consente di per sé il raggiungimento dell'equilibrio economico, in via preventiva, senza alcun fine di "leva" o elusivo, bensì con l'intento unico di perseguire l'esercizio di un servizio pubblico.

Dal punto di vista logico-sistematico ci pare avere giustificato l'inapplicabilità di un istituto nato e sviluppato per fini assolutamente diversi, ed anzi contrari, a quelli del caso specifico, vale a dire l'utilizzo dello schermo dell'impresa, tramite investimento di somme (ergo, finanziamenti) per godere dell'esenzione di proventi, magari duplicandone la deducibilità delle componenti negative collegate. Al contrario, nel caso di specie si è in presenza di elementi negativi tutti indistintamente e funzionalmente collegati all'esercizio di un'impresa la cui remunerazione (ricavi) delle prestazioni non consente l'equilibrio economico e che necessita di contributi che vadano a "sanare" tale disequilibrio.

Motivazioni specifiche

Vediamo ora le motivazioni specifiche. Preventivamente nell'art. 75, comma 5, si sostiene che "Le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito".

È facile e diretto sostenere, senza timore di smentita, che tutti i costi di gestione delle imprese di trasporto pubblico di persone si riferiscono ad attività (nel senso di "assets") o beni (automezzi, attrezzature d'officina, altre accessorie) pro-

duuttivi (indirettamente) di ricavi o proventi (introiti da vendita biglietti per il servizio del trasporto) computabili nella determinazione del reddito di / dell'impresa.

In sostanza, i beni e/o le attività in bilancio delle imprese di trasporto pubblico di persone hanno tutti la funzione rivolta direttamente alla produzione del servizio di trasporto, la cui effettuazione ha come contropartita il corrispettivo per il trasporto, ottenuto attraverso la vendita dei biglietti.

Si tratterebbe di un errore concettuale l'attribuire ai contributi il carattere di "ricavo o provento" derivante dalle attività o beni presenti nel patrimonio dell'impresa di trasporto, e nemmeno dall'attività diretta di questa, in quanto essi non derivano da beni o attività patrimoniali dell'impresa, e nemmeno da attività diretta di questa, ma dall'erogazione da parte di un terzo ente (Stato, Regioni), teso a ripianare un deficit strutturale.

Posto che tutti i costi di gestione sono riferiti a beni o attività produttivi di proventi computabili nella determinazione del reddito (ricavi da prestazione di trasporto, ergo biglietti venduti), non è produttivo andare a disquisire su come debba poi costruirsi il rapporto di deducibilità.

Del resto tale conclusione è assolutamente coerente con il sistema, quando si procede al confronto della situazione in discussione, quella dei contributi a ripiano del disavanzo nel trasporto pubblico di persone, con altre per le quali la norma è nata ed è stata applicata al fine di limitare la deducibilità dei costi inerenti attività non tassabili (18).

Ecco che nel caso dei titoli esenti il concetto di attività o beni (titoli) ben si sposa con la norma "antielusiva", nel concetto sostanziale che tutto ciò che è investito per la produzione di redditi imponibili, si trascina un carico di costi specifici (interamente deducibili) e promiscui (deducibili secondo pro-rata).

Nel caso del trasporto pubblico di persone certamente non è confutabile come l'intero investimento in attività e/o beni sia fatto in funzione dell'introito da vendita dei biglietti, quindi del provento o ricavo computabile ai fini della determinazione del reddito: purtroppo tale introito, per le ragioni più indietro esposte, e con la consapevolezza da parte dello Stato, risulta normalmente insufficiente a coprire i costi delle strutture e delle percorrenze, necessitandosi una copertura.

La situazione che si viene a creare nella erogazione dei contributi a ripiano dei disavanzi nelle imprese esercenti il trasporto pubblico di persone è assimilabile piuttosto, per certi versi, a

il fisco

(18) E' il caso, come si diceva in precedenza, dell'investimento in (attività, beni) titoli (produttivi di redditi) esenti, acquistati attraverso un indebitamento, produttivo di interessi passivi teoricamente deducibili dal reddito di impresa.

quella dei versamenti a fondo perduto effettuati dai soci nei confronti delle società, non soggetti a tassazione diretta, di cui all'art. 55, comma 4 del DPR 917/1986, per i quali, pur non soggetti a tassazione, mai si è proposta l'applicazione dell'art. 75, comma 5, e 102 del DPR 917/1986 (19).

La norma di cui all'art. 75, comma 5 del TUIR, è improntata ad un principio: se un soggetto consegue, dalle proprie attività o beni, ricavi o proventi computabili e/o non computabili nella determinazione del reddito una volta stabiliti spese e oneri connessi agli uni e agli altri, deve determinare le quote degli oneri "indistinti" (non riferibili agli uni e agli altri) in modo da limitarne la deducibilità secondo il rapporto di cui all'art. 63 del TUIR.

Ciò che risulta contro ragione è attribuire ai contributi a ripiano dei disavanzi di esercizio la qualità di "ricavo" e/o "provento", sia in senso economico che fiscale.

In effetti, la qualifica di ricavo o provento è strettamente correlata ad un *facere*, ad una prestazione o a una cessione di un bene per cui l'attività economica è organizzata, al fine di ricevere un corrispettivo che tenda a coprirne i costi di produzione.

Nel caso del trasporto pubblico si è in presenza di un sistema per cui l'unico "ricavo" o "provento" in senso economico è l'introito derivante dai singoli contratti di trasporto, stipulati dall'impresa con ciascun singolo utente del servizio (passaggero), come peraltro, anche fiscalmente, è stato inteso (20).

In effetti, le interpretazioni date dal Ministero sull'inapplicabilità dell'IVA (ut supra, mancanza del nesso sinallagmatico), la non applicazione delle ritenute da parte dell'erogante (evidentemente considerandone la natura non reddituale, di "non ricavo" o "non provento", bensì di apporto in ripiano di un disequilibrio economico), la norma che sancisce di non considerarli componenti positivi del reddito (art. 3, D.L. 833/1986), quindi negando agli stessi il carattere di ricavi ai fini del Testo unico, tutti questi elementi testimoniano di un elemento patrimoniale "non reddituale", quindi senza il carattere di "provento" o "ricavo" nel senso in cui viene normalmente inteso un ritorno da servizio reso o bene ceduto, secondo una logica di ritorno da investimento.

(19) Vedi, per una disamina dei versamenti, Lupi R., "Versamenti a fondo perduto e rinunce a crediti dei soci nell'imposizione sui redditi", *Bollettino Tributario*, 1992, n. 13, pag. 1061 e segg.

(20) Come nota Beghin M. (*I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, pag. 51) in questa fattispecie "il contributo non è destinato a tenere indenne l'azienda da costi preventivamente individuati, ma ha soltanto la funzione di coprire in modo generico quegli ammanchi gestionali che, se non eliminati, porterebbero la stessa azienda in *deficit*".

Sarebbe fuorviante utilizzare il criterio fiscale, (art. 52 del DPR 917/1986), il quale fissa il principio generale secondo cui la determinazione del reddito avviene partendo dal risultato di bilancio, riconoscendo implicitamente che qualsiasi arricchimento suscettibile di essere contabilizzato mediante imputazione a conto economico costituisce, sul piano tributario "reddito", generalmente imponibile, e nel caso non imponibile, sulla base di una malintesa componente di carattere reddituale derivata dalla contabilizzazione nel Bilancio in forma CEE, quando si è visto più sopra quale sia la vera natura, di reintegrazione patrimoniale, del contributo stesso.

La stessa assimilazione del contributo a ripiano dei disavanzi alla nomenclatura normativa di ricavo o provento "esente" non corrisponde a termine tecnicamente idoneo a rappresentarli, in quanto la normativa non considera nominativamente "esenti" gli stessi, bensì quali elementi "non componenti" positive del reddito. Nemmeno concettualmente l'assimilazione regge, essendo normalmente i proventi o ricavi "esenti" frutto di un investimento (attività, beni) generalmente "parassitario" (titoli, investimento in capitale) e produttivo di frutti nominati "esenti", magari colpiti da imposizione sostitutiva agevolata, certamente fattispecie non corrispondenti a quella del contributo in discussione.

Nella stessa linea si pone l'art. 102, secondo periodo, TUIR, che tende a sterilizzare, ai fini della perdita fiscale, quella parte di redditi esenti che eccede la misura non dedotta ai sensi degli artt. 75 e 63 TUIR. In tal senso, se ed in quanto ai contributi non debba applicarsi la norma sulla deducibilità pro-rata, non va applicato neppure l'art. 102 sopraindicato, per cui le perdite fiscali risultanti dalla stessa dichiarazione dei redditi sono riconosciute totalmente.

7. Conclusioni.

Le somme versate a copertura delle perdite delle aziende di trasporto non sono, pacificamente, componenti positive di reddito. Ma non per questo siamo in presenza di introiti esenti.

Ne consegue che le previsioni normative specificatamente dettate per redditi esenti (recupero spese generali e interessi passivi, come pure perdite fiscalmente non riconosciute) non si rendono qui applicabili, oltre che per le motivazioni già espresse, anche per questioni lessicali, non meno importanti. Siamo infatti in un altro ambito, tutto differente. Non si è in presenza di proventi esenti, quanto piuttosto di proventi non assoggettati al reddito. La differenza è di estrema rilevanza. Concludendo, si può ritenere che ben abbiano fatto le imprese di trasporto pubblico che, a tutt'oggi, non hanno effettuato alcuna ripresa di interessi passivi né di spese generali e che hanno considerato queste perdite come fiscalmente

riconosciute. È ben vero che il problema, per il passato, di norma non si poneva nemmeno, in quanto le imprese chiudevano gli esercizi sempre in perdita, comunque questa fosse determinata, e quindi con nessuna influenza effettiva della determinazione pratica delle perdite e dei loro riporti.

Ma ora, con i contratti di servizio, i corrispettivi sono imponibili (anche ai fini IRAP, tra l'altro), e pertanto la questione dell'utilizzo o meno delle perdite pregresse è diventata assai rilevante.

Ma, come detto, non si è in presenza di proventi esenti, quanto piuttosto di contributi che non concorrono a formare il reddito. E ciò per le motivazioni sopra illustrate.

Quindi nessun recupero, e conseguente pacifico integrale riconoscimento fiscale, anche ai fini del riporto, a nostro avviso, delle perdite fiscali così come determinate negli esercizi precedenti.

