

Aziende di trasporto pubblico locale

Aspetti tributari vecchi e nuovi

Giuseppe Rebecca - Dottore commercialista in Vicenza, partner Synergia Consulting Group

Due sono le problematiche tributarie più rilevanti che riguardano le aziende di trasporto pubblico locale di persone: l'esclusione o meno da IRAP delle somme versate a ripiano perdite, o comunque dei contributi degli enti locali, e il riporto delle perdite pregresse.

In questo articolo approfondiamo tali aspetti, anche alla luce dei contratti di servizio oramai operativi in molte regioni.

I contributi

Le somme provenienti dal Fondo Nazionale Trasporti per il ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico (legge 151/1981, art. 9) non erano tassabili ai fini IRPEG e ILOR.

Parimenti non sono da considerarsi componenti positive di reddito, e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'art. 53 del D.P.R. 597 del 29 settembre 1973, le somme versate, per il ripiano delle perdite, alle aziende di trasporto pubblico locale da parte degli enti locali preposti.

Per effetto del D.P.R. 42/1988, art. 35, la norma si intende applicabile anche al

TUIR; i contributi, quindi, non sono imponibili IRPEG, né ILOR.

Ciò è stato da ultimo ribadito esplicitamente dal Ministero delle finanze, con la ris. n. 202/E dell'8 ottobre 1997.

Il Fondo Nazionale Trasporti è stato soppresso con effetto 1° gennaio 1996 e, da allora, i contributi sono versati direttamente dalle Regioni (legge 549 del 23 dicembre 1995). Ciò non ha peraltro comportato alcun cambiamento di regime tributario.

Successivamente la gestione del trasporto pubblico è stata regolata da appositi "contratti di servizio", così come previsto dall'art. 18 del D.Lgs. 422 del 19 novembre 1997.

Si è così profondamente innovato il regime delle somme versate dagli enti locali alle aziende di trasporto pubblico locale; non più, quindi, contributi, non imponibili IRPEG, ma, in presenza di contratti di servizio, corrispettivi. E questi corrispettivi sono ritenuti imponibili a tutti gli effetti.

IRAP

Analizziamo il trattamento riservato ai contributi ai fini IRAP; il riferimento ai

contratti di servizio sarà oggetto di successivo paragrafo.

Per l'anno 1998 l'IRAP non era applicabile a tali contribuiti. Ciò in quanto la norma allora in vigore non li riguardava.

Con effetto dall'esercizio in corso al 30 dicembre 1999, in seguito alla variazione apportata dal D.Lgs. 176 del 10 giugno 1999 all'art. 11 della normativa IRAP (D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997), i contribuiti erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

Unica esclusione i contribuiti «correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione».

n D.Lgs. 506 del 30 dicembre 1999, sempre con effetto dell'esercizio in corso al 30 dicembre 1999, ha inoltre introdotto nella legge istitutiva dell'IRAP l'art. 11-bis "Variazioni fiscali del valore della produzione netta". Tale norma così letteralmente prevede: «i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli artt. 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando a essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi».

Alla luce delle due disposizioni - artt. 11 e 11-bis - l'interpretazione logica che ne deriva è la seguente: i contribuiti in conto esercizio erogati dagli enti locali alle aziende di trasporto concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP (art. 11), ma per effetto delle previsioni di cui all'art. 11-bis, non essendo imponibili ai fini IRPEG, non concorrono nemmeno alla determinazione della base imponibile IRAP. Tali contribuiti sono esclusi per legge dalla base imponibile IRPEG e conseguentemente anche dalla base imponibile IRAP. È la legge che lo dice, molto chiaramente. Su questa tematica è intervenuto il Ministero delle finanze in data 26 luglio 2000 con la circ. n. 148/E/2000, dando però una

interpretazione del tutto discordante. Secondo il Ministero, «la disciplina riservata ai contribuiti rappresenta una esplicita deroga al principio generale affermato al comma 1 dell'art. 11-bis», per cui i contribuiti, ancorché non tassabili ai fini IRPEG sempre secondo il Ministero, concorrono a determinare l'imponibile IRAP.

Il Ministero non dà peraltro alcuna dimostrazione al postulato proposto.

Anche l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a questo proposito, in una risposta a interpello (ris. n. 330 del 21 ottobre 2002). In tale risoluzione è richiesto «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 contribuiti la cui quantificazione viene meramente parametrata a determinati elementi negativi», ancorché non deducibili.

Nella fattispecie la risalente legge regionale (Regione Molise, legge 19 del 20 agosto 1984) non correlava il contributo a un costo specifico, sebbene il costo del personale rientrasse comunque nella determinazione del costo chilometrico.

Il contributo non è stato pertanto escluso, nemmeno in parte, da IRAP.

Tutta la costruzione normativa è invece per una diversa analisi.

Si tenga infatti conto che l'unica deroga al coordinamento tra gli artt. 11 e 11-bis è stata dettata per le erogazioni liberali, deroga inserita nel testo dell'art. 11-bis.

La costruzione normativa appare in ogni caso del tutto logica e coerente.

Prima si analizzano tutti gli elementi reddituali che vanno a comporre il risultato dell'esercizio e poi si effettuano le rettifiche fiscali.

Le deroghe sono appunto previste all'art. 11-bis per le erogazioni liberali.

Per quanto possa occorrere, è anche inte-

ressante osservare come l'art. 11-*bis* sia stato inserito nel campo normativo successivamente alle modifiche apportate all'art. 11 relativamente ai contributi, e non il contrario, come invece parrebbe intendere il Ministero.

La lettura della legge è per l'esclusione da IRAP dei contributi, non certamente per l'imponibilità, come invece ritiene l'Amministrazione finanziaria.

Approfondimenti sull'IRAP

Sul tema si hanno numerosi interventi. La Commissione tributaria provinciale di Venezia, sez. 8, 5-12 novembre 2001, ha ritenuto di dichiarare estinto un procedimento di rimborso IRAP in quanto il locale Ufficio delle Entrate aveva accettato il relativo rimborso (decreto n. 78). E ciò, come è risultato, in base alla più sopra citata circ. n. 202/E dell'8 ottobre 1997. È questo, invero, uno dei pochi casi in cui un ufficio non tiene conto delle interpretazioni ministeriali (specificatamente della circ. n. 148/E/2000 del 26 luglio 2000). Anche l'Ufficio delle Entrate di Sondrio (prot. n. 14022/2001 del 17 luglio 2001) ha accolto la tesi dell'esclusione da IRAP dei

contributi, in modo integrale, disattendendo l'interpretazione ministeriale.

Nello stesso senso, Comm. trib. prov. di Taranto, sez. III, del 15 gennaio 2002.

Sta peraltro facendosi strada anche un'altra interpretazione, mediana 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 può incidere all'incirca per la metà nella determinazione dell'imponibile IRAP - è da ritenersi esclusa da IRAP. Le spese del personale non sono ammesse in deduzione ai fini della determinazione dell'IRAP e conseguentemente anche i contributi a esse correlate ne devono essere esclusi. Tutto ciò anche in assenza dell'interpretazione di cui alla circ. n. 202/E del 1997 e del D.L. 833/1986.

Il Ministero, con la circ. n. 8/E del 28 gennaio 2000, aveva specificato che sono esclusi i contributi correlati specificatamente a componenti negativi non ammessi in detrazione.¹

Seguendo questa interpretazione, la Regione Veneto è intervenuta con la legge regionale 4 del 1° febbraio 2001, ove, all'art. 14, così si precisa: «I contributi erogati a ripiano dei disavanzi di esercizio dei servizi di trasporto pubblico locale di cui ai

«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 a una legge, a 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 a IRAP i contributi erogati in base a norma di legge la cui determinazione viene, per esempio, solo parametrata a determinati elementi negativi, ancorché, non deducibili, in quanto il legame che richiede il legislatore, ai fini dell'esonerazione 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 e 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 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'esonerazione 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».

commi 1 e 2 dell'art. 49 e i contributi erogati ai sensi dell'art. 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.

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, e 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».

Sarebbe indubbiamente interessante conoscere se anche altre Regioni abbiano proceduto in senso analogo.

Per il Veneto, quindi, la legge prevede una netta distinzione per cui, ove non si dovessero ritenere esclusi *in toto* i contributi - tesi che riteniamo comunque prevalente - lo saranno in ogni caso le somme per la parte correlata alle retribuzioni.

La norma regionale ha già trovato applicazione da parte dell'Ufficio delle Entrate di Vicenza, che ha conciliato un contenzioso relativo a rimborso IRAP. 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 ris. min. n. 8/E del 28 gennaio 2000, che si raccorda alla norma dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 446/1997, modificato dal D.Lgs. 506/1999, 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».

Ai fini IRAP, quindi, si può ragionevolmente sostenere la non imponibilità del contributo, se non altro per la parte specificatamente correlata alle retribuzioni.

IRAP e contratti di servizio

Le tesi sopra esposte non dovrebbero però più trovare accoglimento con l'applicazione dei contratti di servizio (art. 18 del D.Lgs. 442 del 19 novembre 1997). Ora si è infatti in presenza di un rapporto diretto tra azienda di trasporto ed ente locale e il conseguente corrispettivo è soggetto a IVA, a IRPEG e quindi - si ritiene - anche a IRAP. Si potrebbe invero considerare sempre esclusa da IRAP la parte relativa alle spese per il personale, ma per potere fare così sarebbe necessaria una specifica norma, eventualmente anche regionale, legge che al momento, almeno nel Veneto, non c'è.

Risulta peraltro che un'azienda di trasporto locale abbia recentemente richiesto a una Direzione Regionale delle Entrate, con interpello, se il corrispettivo fosse ora imponibile o meno ai fini IRPEG.

Ciò nel presupposto che gli interventi modificativi della disciplina non avrebbero di fatto mutato la natura delle erogazioni ricevute; conseguentemente le stesse avrebbero dovuto tuttora ritenersi non imponibili, così come disposto dall'art. 3 del D.L. 833/1986.

La Direzione regionale ha ricordato che le funzioni e i compiti regionali in materia di trasporto pubblico locale che non richiedano l'unitario esercizio a livello regionale sono stati conferiti agli enti locali. Le somme che, in precedenza, costituivano contributi pubblici, vengono ora erogate quali corrispettivi di un contratto di servizio da parte degli enti locali e sono assoggettate a IVA *ex art. 2, comma 2, del D.M. 22 dicembre 2000*. Ciò in quanto i corri-

spettivi rientrano nelle previsioni di cui all'art. 3 del D.P.R. 633/1972.

Conseguentemente non può più ritenersi valida l'interpretazione autentica fornita precedentemente per i contributi; i corrispettivi rientrano nelle previsioni di cui all'art. 53, comma 1, lett. a), TUIR.

Certo, come è stato evidenziato, tutto ciò comporta un'evidente disparità di trattamento tra Regioni che hanno attuato i contratti di servizio e Regioni senza contratto, per le quali, sotto l'aspetto tributario, il trattamento pare comunque più favorevole, sotto tutti gli aspetti.

Pro rata di indeducibilità

Taluno si è chiesto se, vigente la normativa ante contratto di servizio, gli interessi passivi e le spese generali avrebbero dovuto essere dedotti solo in proporzione e non totalmente, come invece è stato fatto. Per quanto riguarda spese generali e interessi passivi, gli stessi sono genericamente deducibili per la parte che corrisponde al rapporto tra ricavi che concorrono a formare la base imponibile e tutti i ricavi, in base alle disposizioni dettate dal TUIR (artt. 63 e 75).

Tali previsioni non si applicano, a nostro avviso, al settore trasporto pubblico e ciò per due ordini di ragioni, motivazioni sistematiche e motivazioni specifiche.

Le motivazioni sistematiche riguardano la ragione stessa della nonna; in presenza di ricavi esenti, si avrà la deducibilità solo proporzionale per i costi non specificamente afferenti ai ricavi e ai proventi e ciò per una sostanziale tutela del principio dell'inerenza. Ma nel caso dei contributi alle società di trasporto, tutti i costi sono inerenti all'attività principale dell'azienda e non c'è - e nemmeno può esserci - alcun utilizzo improprio dello schema impresa.

Nel caso specifico si è in presenza di costi tutti funzionalmente collegati all'impresa con ricavi che non consentono l'equilibrio, sotto l'aspetto economico, ragione per cui sono corrisposti contributi pubblici appunto a ridurre tale squilibrio.

Ma ci sono anche ragioni specifiche; il contributo non può essere considerato alla stessa stregua di un ricavo o di un provento. Nel caso del trasporto pubblico, l'unica tipologia di ricavi sono le entrate derivanti dalla vendita dei biglietti; i contributi non sono considerati componenti reddituali ai fini dell'IRPEG.

Pertanto, non pare possibile equiparare contributi a ricavi o proventi comunque esenti. Il contributo non era imponibile, non certamente esente, ma da ciò non può derivare una necessità di rideterminazione del *pro rata* di indeducibilità.

Contributi e riporto perdite

Ci si è anche chiesti se le perdite derivanti dalla dichiarazione dei redditi delle aziende di trasporto fossero riconosciute fiscalmente e quindi riportabili a nuovo.

In regime di contributi, essendo gli stessi esclusi da IRPEG, al di là del risultato civilistico, tutte le aziende di trasporto pubblico locale chiudevano la dichiarazione dei redditi con una perdita fiscale.

Taluno, come detto, ha messo in discussione la possibilità di riportare a nuovo tali perdite. Sul punto abbiamo due risposte a interpellanti. La Direzione regionale del Veneto ha affermato (nota n. 658/02 del 1° marzo 2002) - a ciò indotta dalla stessa domanda - che, essendo esenti da IRPEG i contributi, è riportabile a nuovo non tutta la perdita, ma «solo quella parte di essa che eccede i proventi esenti dall'imposta i quali vengono conteggiati al netto dei componenti negativi non dedotti» (*ex*

artt. 63 e 75, commi 5 e 5-bis, TUIR).
Ma è evidente l'errore in cui è caduta la Direzione regionale delle Entrate del Veneto: i contributi non sono certo esenti e conseguentemente non può applicarsi una norma dettata per redditi esenti. È di tutta evidenza come il caso sia del tutto differente. Ma anche la Direzione regionale delle Entrate della Puglia, con risposta a interpello (n. 917/33315/2002 del 10 ottobre 2002), ha ritenuto che, essendo esenti da IRPEG i contributi, le perdite non sono riportabili a nuovo. Così conclude la Direzione delle Entrate della Puglia: «è evidente che la "sterilizzazione", paventata dal contribuente, dell'effetto agevolativo di non imponibilità, conseguente alla riduzione della perdita fiscalmente rilevante in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, non solo soddisfa il presupposto per l'applicazione degli artt. 63, 75 e 102, ma è addirittura esplicitamente prevista dal legislatore.

A conferma di quanto sopra, valga la circostanza che allorché il Legislatore abbia voluto impedire gli ulteriori effetti derivanti dai proventi esenti, lo ha affermato esplicitamente, come nel caso dell'art. 8 della legge 388 del 23 dicembre 2000, dove è stabilito che il credito d'imposta non solo non concorre alla formazione della base imponibile, ma non rileva neppure ai fini del rapporto di cui all'art. 63 del testo unico delle imposte dirette. Inoltre, l'evoluzione normativa dei contributi di cui trattasi, è nel senso della piena imponibilità degli stessi, discendente non solo dall'eliminazione di qualsivoglia ipotesi agevolativa, ma, soprattutto, dalla chiara

configurazione contrattuale del rapporto sottostante ai "contratti di servizio".

Sulla base di quanto premesso, la scrivente ritiene che nel caso in esame ricorra il presupposto per l'applicazione degli artt. 63, 75, commi 5 e 5-bis e dell'art. 102, comma 1 del D.P.R. 917/1986».

Le motivazioni adottate non sono assolutamente convincenti.

Il fatto che, con un contratto di servizio, i corrispettivi (non più contributi) siano ora imponibili non può avere alcun effetto in una fattispecie del tutto differente, come invece, immotivatamente, pare ritenere la Direzione regionale della Puglia.

Quanto al richiamo alla legge 388 del 23 dicembre 2000, art. 8, anch'esso è del tutto inconferente. Infatti:

- la norma si riferisce a crediti di imposta, non certo a contributi;
- i crediti di imposta sono esplicitamente esclusi da IRAP, il che, per legge, non è mai stato per quanto concerne i contributi.

A ogni buon conto, oltre alle motivazioni già espresse per quanto riguarda il mancato recupero, in presenza di contributi, di spese e interessi passivi, nella fattispecie abbiamo anche il fatto che i contributi sono stati dichiarati non imponibili e non invece esenti.

La norma, al contrario, si riferisce esplicitamente a componenti esenti, il che non è certamente nel caso in esame.

Le novità di fine 2002

Nel disegno di legge della finanziaria 2003 erano state inserite delle novità per l'IRAP (art. 5, comma 3).²

²La disposizione contenuta nell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 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».

Il senso della norma era per assoggettare comunque a IRAP i contributi, ancorché esclusi dalla base imponibile IRPEG. La norma si riferiva sempre a contributi e non a contratti di servizio.

Stranamente, pendente il dibattito sulla finanziaria, nelle more della conversione in legge del D.L. 209/2002, in sede di Commissione Finanze della Camera è stato proposto di inserire nel testo della legge di conversione una specifica precisazione, sempre relativamente all'IRAR³

Con l'approvazione di tale norma, tenuto conto dell'inciso «dall'1 gennaio 2003», derivava l'indiretta conferma che i contributi, tassati ai fini IRAP dall'1 gennaio 2003, ne erano anteriormente esclusi.

La legge finanziaria (289 del 27 dicembre 2002), approvando il testo originario dell'art. 5, comma 3 (vedi nota 2), ha anche abrogato il comma 2-*quinquies* dell'art. 3 del D.L. 209/2002, convertito con modificazioni dalla legge 265 del 22 novembre 2002 (nota 3).

In buona sostanza, si è eliminata la previsione della decorrenza «dall'1 gennaio 2003» indicata nella legge 265/2002; nel testo si precisa inoltre che si tratta di interpretazione («deve interpretarsi») in luogo del precedente «si applica».

Quindi, contributi imponibili IRAP, ancorché non imponibili IRPEG, salvo eventuali diverse previsioni normative.

Interpretazione

Al di là della curiosa breve esistenza del comma 2-*quinquies* dell'art. 3, di fatto

mai applicato, avendo la norma originaria decorrenza successiva alla stessa abrogazione, ci si chiede che cosa ciò possa significare. La norma ora abrogata è stata in vigore dal 22 novembre 2002 al 31 dicembre 2002; da una vigenza così ridotta pare, peraltro, che non possa derivare effetto alcuno.

Ci si riferisce sempre, a nostro avviso, ai contributi e non al caso dei contratti di servizio. Al di là di una confusione legislativa e di un mancato coordinamento di non poco conto, si sono discusse e approvate, a brevissima distanza di tempo, due norme diverse per regolare la stessa identica materia. La dissociazione è di tutta evidenza; l'eliminazione dell'espressione «dall'1 gennaio 2003», apportata 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 come considerare, allora, la variazione? Si tratta di un'interpretazione? I termini utilizzati («deve interpretarsi») paiono proprio suggerire una conclusione di questo tipo.

Si tratta di norma interpretativa. A questo punto ci si deve chiedere se l'effetto possa o meno essere retroattivo.

La norma sullo statuto del contribuente (legge 212 del 27 luglio 2000, art. 1, comma 2) precisa che, in campo tributario, l'adozione di norme interpretative, da prodursi per legge, può essere solo eccezionale. Salvo le norme di interpretazione autentica, le altre norme non possono avere effetto retroattivo.

³Poi inserita all'art. 3, comma 2-*quinquies*, del D.L. 209 del 24 settembre 2002, convertito con modifiche dalla legge 265 del 22 novembre 2002: «A partire dal 1° gennaio 2003 la disposizione contenuta nell'alt. 11, comma 3, del D.Lgs. 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 della 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».

L'utilizzo surrettizio dell'interpretazione autentica è stato tra l'altro cassato da più sentenze della Corte Costituzionale (tra le altre, vedasi la n. 376/1995 e la n. 133/1997). Non trovando traccia di questa previsione nelle norme in vigore, parrebbe di potere intendere che l'interpretazione dettata possa avere effetto solo successivamente e quindi dal 1° gennaio 2003.

Del resto, la stessa norma è intervenuta per abrogare una disposizione in essere, seppure vigente per un breve periodo. Pare però difficile conciliare un'interpretazione con effetto retroattivo quando la stessa norma abroga altre disposizioni di legge.

Una norma ne ha sostituita una precedente, rimasta in vigore poco più di un mese. Come si può ritenere che questa stessa norma possa avere effetto interpretativo di una norma precedente, nel frattempo sostituita? C'è indubbiamente qualche collegamento mancante.

Certo che, ove così fosse, è da valutare come mai sia stata abrogata la disposizione introdotta nel D.L. 209/2002, che prevedeva l'effetto dal 1° gennaio 2003. Infatti, seguendo questa tesi, la norma avrebbe effetto proprio con la stessa decorrenza (1° gennaio 2003) prevista da altra norma, ora abrogata. L'eliminazione di questa norma, e conseguentemente del relativo inciso, parrebbe invece fare intendere proprio il contrario e quindi che si tratti di interpretazione valevole per il passato.

Vi è peraltro da dire che lo statuto del contribuente è viziato *ab origine*, essendo stato previsto da una legge ordinaria, derogabile da qualsiasi legge ordinaria successiva.

Ne deriva che ben può riconoscersi a questa legge natura di interpretazione autentica, con ciò salvaguardando le esigenze di reddito. Sarà questa - se ne può essere

certi - l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria.

Su questo punto si è facili profeti ipotizzando un futuro acceso dibattito dottrinario, magari anche accompagnato da prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria.

Conclusione

Con l'introduzione dei contratti di servizio, molte problematiche tributarie sorte in presenza dei contribuiti a ripiano perdite corrisposti dagli enti locali a favore delle aziende di trasporto non hanno più ragione d'essere, a nostro avviso. Ora i corrispettivi derivanti dai contratti di servizio sono assoggettati a IVA e concorrono a formare il reddito imponibile, sia ai fini IRPEG sia ai fini IRAP.

Ante contratto di servizio la situazione è indubbiamente non ancora del tutto definitiva.

La letteralità della norma, prima della legge finanziaria 2002, era per l'esclusione da IRAP dei contribuiti, se non altro per la parte correlata in modo deciso alla spesa per il personale. Le interpretazioni ministeriali (ris. n. 8/2000, circ. n. 148/2000 e ris. n. 330/2002) si sono espresse sempre per la necessità della diretta correlazione, allo scopo di potere escludere da IRAP la parte di contributi legati alle retribuzioni.

Restano da comprendere le ragioni dell'intervento della legge finanziaria 2003 e soprattutto l'impatto che tale norma potrà avere sulle questioni ancora aperte relativamente all'IRAP sui contribuiti.

È peraltro pacifico che, riguardo ai contratti di servizio, come è per la gran parte delle Regioni, queste problematiche non hanno più, a nostro avviso, alcuna ragione d'essere.