

CIRCOLARE N. 9/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 13 marzo 2009

OGGETTO: Articolo 1, comma 310 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008) – Trattamento tributario dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto

INDICE

1. Premessa	2
2. La disciplina dei contributi erogati per il ripiano delle perdite di esercizio	3
3. La norma interpretativa introdotta dalla finanziaria 2008	5

1. Premessa

Il comma 310 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito: finanziaria 2008) ha chiarito, con disposizione di natura interpretativa, il trattamento tributario dei contributi versati per il ripiano delle perdite di esercizio delle aziende o dei consorzi di trasporto pubblico locale.

In particolare, il citato comma 310 ha previsto che *“L'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 9 dicembre 1986, n. 833, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1987, n. 18, si interpreta nel senso che le somme di cui all'articolo 1 del medesimo decreto-legge, nonché quelle che gli enti locali proprietari o soci hanno versato o versano per il ripiano delle perdite di*

esercizio dell'azienda o del consorzio di pubblico trasporto, ancorché riferite ad esercizi precedenti al 1982, come pure quelle provenienti dal Fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio di cui all'articolo 9 della legge 10 aprile 1981, n. 151, e successive modificazioni, non rilevano ai fini degli articoli 61 e 109, comma 5, nonché dell'articolo 84, comma 1, quarto periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni."

La disciplina in esame è stata oggetto di numerose modifiche normative. Pertanto, è opportuno procedere preliminarmente alla disamina dei principali interventi legislativi, al fine di chiarire gli effetti dell'articolo 1, comma 310 della finanziaria 2008.

2. La disciplina dei contributi erogati per il ripiano delle perdite di esercizio

La legge n. 151 del 1981 (*"Legge quadro per l'ordinamento, la ristrutturazione ed il potenziamento dei trasporti pubblici locali. Istituzione del Fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio e per gli investimenti nel settore"*) ha individuato i principi fondamentali in materia di trasporto pubblico locale.

In particolare, l'articolo 5, comma 1 di detta legge ha stabilito che i contributi per l'esercizio e per gli investimenti relativi ai servizi di trasporto pubblico locale sono erogati dalla Regione direttamente ovvero tramite gli enti locali o loro consorzi, sulla base di principi e procedure stabiliti con legge regionale e secondo i criteri individuati al successivo articolo 6.

A sua volta, l'articolo 9 della medesima legge n. 151 del 1981 prevedeva l'istituzione, a partire dall'esercizio finanziario 1982, di un Fondo nazionale per il ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubbliche e private, *"presso il Ministro dei trasporti"*.

Successivamente, per effetto dell'articolo 3, comma 1 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, la competenza in materia di erogazione dei contributi è stata trasferita alle Regioni, con la soppressione di fatto del predetto Fondo.

Al riguardo, con la risoluzione n. 202/E dell'8 ottobre 1997 si è ritenuto che *“detti contributi, ancorché erogati direttamente dalle Regioni, abbiano la stessa natura di quelli in precedenza erogati dal Fondo Nazionale Trasporti e conseguentemente si rende applicabile la medesima disciplina prevista per le somme erogate dal citato F.N.T.”*.

Il trattamento fiscale dei predetti contributi è stato disciplinato dall'articolo 3, comma 1 del decreto-legge 9 dicembre 1986, n. 833 (*“Misure urgenti per il settore dei trasporti locali”*), convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1987, n. 18, con una disposizione che, ai sensi del successivo comma 3, ha *“valore di interpretazione autentica”*.

Nella specie, il comma 1 del citato articolo 3 ha chiarito che le somme in questione *“non sono da considerarsi componenti positive del reddito e quindi non sono comprese tra i ricavi previsti dall'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.”* (attualmente, articolo 85 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito: TUIR).

Successivamente, la risoluzione n. 126/E del 12 agosto 2005 ha fornito alcuni chiarimenti in ordine all'applicabilità, in presenza dei predetti contributi, delle disposizioni disciplinanti il meccanismo proporzionale di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, nonché in tema di limitazione quantitativa al riporto delle perdite pregresse.

In particolare, nella richiamata risoluzione n. 126/E del 2005 si è rilevato che *“le disposizioni contenute negli articoli 63 e 75, comma 5, del Tuir hanno lo scopo di evitare la dilatazione dell'ambito di applicazione delle agevolazioni fiscali che si verificherebbe qualora, in presenza di proventi non imponibili, si consentisse, in aggiunta alla non concorrenza all'imponibile fiscale, anche la*

deducibilità dei relativi costi". Si è così espresso l'avviso che "i limiti alla deducibilità proporzionale degli interessi passivi e delle spese generali stabiliti agli articoli 63 e 75 del Tuir, trovino applicazione, eccezion fatta per i casi espressamente contemplati dalla legge, nei confronti della generalità dei proventi che non concorrono alla determinazione del reddito, ivi compresi i contributi erogati ai sensi dell'art. 6 della legge n. 151 del 1981".

È stato inoltre evidenziato che "La limitazione al riporto delle perdite – di cui al citato articolo 102 del Tuir, trasfuso, a seguito della riforma di cui al d.lgs. n. 344 del 2003, nell'art. 84 - scatta in presenza degli stessi componenti positivi di conto economico che, non avendo scontato alcuna tassazione, influenzano la deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali".

Dunque, il meccanismo previsto dall'articolo 102 del TUIR "costituisce un'ulteriore applicazione del principio di inerenza ed è coerente con le disposizioni contenute negli artt. 63 e 75, in quanto impedisce che la perdita fiscale riportabile sia formata da variazioni in diminuzione operate a causa di proventi che non concorrono alla formazione del reddito e che non hanno subito alcuna forma di tassazione".

Nella risoluzione n. 126/E del 2005 si è giunti quindi alla conclusione della rilevanza dei contributi erogati per il ripiano delle perdite, ai fini della disciplina contenuta negli articoli 63, 75 e 102 del TUIR (nella formulazione antecedente alla riforma di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344), in quanto mancava una norma espressa che prevedesse l'applicazione di tale ulteriore agevolazione ai proventi in esame.

3. La norma interpretativa introdotta dalla finanziaria 2008

Con il comma 310 dell'articolo 1 della finanziaria 2008 il legislatore ha stabilito, con disposizione interpretativa, che i contributi in esame "non rilevano

ai fini degli articoli 61 e 109, comma 5, nonché dell'articolo 84, comma 1, quarto periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni".

Al riguardo, si segnala in via preliminare che a seguito delle modifiche apportate dal citato D.Lgs. n. 344 del 2003, le norme di cui agli articoli 63 e 75 del TUIR, salve alcune specificazioni connesse con l'introduzione di nuovi istituti, sono state sostanzialmente riproposte, rispettivamente, nell'articolo 61 (nel testo vigente dopo le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera b) della finanziaria 2008) e nell'articolo 109 del TUIR, senza alterarne lo schema logico-applicativo, mentre il predetto articolo 102 del TUIR è stato trasfuso nel nuovo articolo 84 del TUIR.

In breve, la norma di interpretazione autentica di cui al comma 310 dell'articolo 1 della finanziaria 2008 ha inteso superare le problematiche interpretative sorte in merito al trattamento fiscale dei contributi erogati dalle Regioni per il ripiano delle perdite di esercizio delle aziende o dei consorzi di trasporto pubblico locale, chiarendo a tal fine che per le somme in questione trova applicazione l'ulteriore agevolazione della non rilevanza ai fini dei limiti alla deducibilità proporzionale degli interessi passivi (articolo 61 del TUIR), delle spese generali (articolo 109 del TUIR), nonché ai fini della limitazione quantitativa al riporto delle perdite pregresse (articolo 84 del TUIR).

L'ambito di applicazione della predetta norma di interpretazione autentica non si riflette sulla disciplina della deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES, di cui al nuovo articolo 96 del TUIR. Si ricorda che l'articolo 96 del TUIR, disciplinante il trattamento degli interessi passivi ai fini dell'imposta sul reddito delle società, è stato sostituito dall'articolo 1, comma 33, lettera i) della finanziaria 2008.

Per effetto delle richiamate modifiche, il testo vigente dell'articolo 96, comma 1 prevede che *"Gli interessi passivi e gli oneri assimilati diversi da quelli*

compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. ...".

Il nuovo testo dell'articolo 96, quindi, stabilisce il limite di deducibilità dell'eccedenza degli interessi passivi in funzione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica, in particolare, nel limite del trenta per cento.

Occorre peraltro considerare che lo stesso articolo 96, nel testo vigente prima delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera i) della finanziaria 2008, individuava il limite di deducibilità degli interessi passivi nella 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, in via analoga alle previsioni di cui ai richiamati articoli 61, 109, comma 5 e 84, comma 1 del TUIR.

Tenuto conto della *ratio* della norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 1, comma 310 della finanziaria 2008, si ritiene che i soggetti IRES non debbano tenere conto delle somme in esame ai fini del rapporto di cui al previgente testo dell'articolo 96.

In conclusione, per effetto della norma in questione non è più sostenibile la tesi di cui alla risoluzione n. 126/E del 2005, che aveva accolto un'interpretazione diversa da quella ora fatta propria dal legislatore.

Conseguentemente, si invitano gli uffici dell'Agenzia a riesaminare, caso per caso, il contenzioso pendente in materia e a provvedere al relativo abbandono, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Si ricorda infine che, trattandosi di norma di interpretazione autentica, questa esplica efficacia retroattiva. La retroattività della norma, tuttavia, incontra il limite dei cosiddetti rapporti esauriti, intendendosi per tali quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano

decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (cfr., sul punto, circolare n. 56/E del 24 settembre 2008, punto 7.2.1).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.