

Risposta n. 156/2023

OGGETTO: Trattamento fiscale dei contributi economici erogati a ristoro dei mancati ricavi nello svolgimento dei servizi di trasporto pubblico locale in seguito all'emergenza sanitaria determinata da Covid -19. Articolo 10-bis decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Regione istante (di seguito anche *l'Istante*) rappresenta di essere titolare delle funzioni e compiti in materia di trasporto pubblico locale. *L'Istante* evidenzia che nel corso del 2020 e del 2021 il settore del trasporto pubblico locale è stato uno tra i più colpiti dagli impatti dell'emergenza COVID-19.

Tenuto conto che le imprese appartenenti a tale settore operano sotto l'obbligo di servizio pubblico diretto al perseguimento di servizi essenziali di interesse economico generale, il Governo è intervenuto con una serie di misure volte a garantire l'equilibrio economico dei contratti di servizio pubblico.

L'Istante rappresenta che «in termini generali, le disposizioni europee, Regolamento (CE) 1370/2007, prevedono che ai gestori venga corrisposta una compensazione economica da parte dell'autorità competente pari alla differenza tra i costi sostenuti ed i ricavi da traffico attesi o qualsiasi altro ricavo generato dall'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico, compreso un ragionevole margine di utile ed eventuali effetti finanziari positivi».

La Regione istante rileva che, in considerazione della riduzione della domanda che si è verificata durante il periodo dell'emergenza e conseguentemente dei ricavi da traffico, sono state introdotte misure volte ad assicurare l'equilibrio dei contratti di servizio ed è stato, tra l'altro, istituito un fondo a ristoro dei mancati ricavi da traffico a favore degli operatori del trasporto pubblico locale.

In particolare, l'articolo 200, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (rubricato "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*", convertito in legge 17 luglio 2020, n. 77) prevede che *«Al fine di sostenere il settore del trasporto pubblico locale e regionale di passeggeri sottoposto a obbligo di servizio pubblico a seguito degli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, è istituito presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti un fondo con una dotazione iniziale di 500 milioni di euro per l'anno 2020, destinato a compensare la riduzione dei ricavi tariffari relativi ai passeggeri nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 gennaio 2021 rispetto alla media dei ricavi tariffari relativa ai passeggeri registrata nel medesimo periodo del precedente biennio (...)*». Con successivi interventi normativi, è stata incrementata la dotazione del fondo di cui al citato articolo 200, destinando le

risorse per compensare la riduzione dei ricavi tariffari negli anni 2020 e 2021, con priorità per il periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020.

Inoltre, con il decreto ministeriale 11 agosto 2020, n. 340 (di seguito *decreto*) adottato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (oggi Ministero delle Infrastrutture e Mobilità Sostenibili) di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sono stati definiti i criteri per procedere al riparto del fondo di cui al citato articolo 200 del decreto legge n. 34 del 2020. In particolare, con il *decreto* sono state stabilite le modalità per la determinazione dell'entità della riduzione dei ricavi da traffico 2020, rispetto alla media dei ricavi da traffico 2018/2019 ed è stato stabilito il 31 luglio 2021 quale termine ultimo per il conferimento dei dati aziendali all'*Osservatorio per le politiche del trasporto pubblico*, termine prorogato poi al 30 settembre 2021 con successivi atti ministeriali. Inoltre, l'articolo 2, comma 2 del *decreto* prevede che «*La ripartizione delle risorse di cui al comma 1 è determinata tenendo conto dei ricavi da traffico, risultanti, per ciascuna Regione e Provincia Autonoma, dalla banca dati dell'Osservatorio sulle politiche del trasporto pubblico locale (...). Tali ricavi, nelle more della disponibilità dei dati relativi ai ricavi da traffico inerenti all'esercizio 2019 e all'esercizio 2020, sono provvisoriamente presi a riferimento per il corrispondente periodo dell'esercizio 2020, stimando nello stesso, una riduzione di ricavi media del 55 per cento*». Il comma 4 prevede che «*Le Regioni e le Provincie autonome provvedono all'assegnazione ed all'erogazione, anche per il tramite di altri enti o soggetti competenti, dei contributi in conto gestione*» qualificando pertanto la natura del ristoro come "*contributo in conto gestione*".

Con deliberazione di Giunta regionale del 2020, in attuazione dell'articolo 200 del decreto legge n. 34 del 2020 e delle risorse attribuite con decreto interministeriale, la Regione ha individuato i criteri di riparto delle somme stanziare a titolo di anticipazioni fra tutti gli operatori del trasporto pubblico locale del territorio regionale.

Tenuto conto che, in sede di erogazione delle predette somme, quali contributi diretti al ristoro dei mancati ricavi nello svolgimento dei servizi di trasporto pubblico locale, è stata operata la ritenuta del 4 per cento prevista dall'articolo 28, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la Regione chiede conferma se, diversamente, tali contributi rientrino nell'ambito dell'articolo 10-*bis* del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137 (decreto *Ristori*).

In tal caso, la Regione istante chiede come procedere per il recupero della ritenuta versate nei periodi di imposta 2020 e 2021 e quali adempimenti effettuare ai fini degli obblighi dichiarativi della Certificazione unica e del modello 770.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Regione, per gli anni 2020 e 2021, ha applicato sui contributi diretti al ristoro dei mancati ricavi nello svolgimento dei servizi di trasporto pubblico locale, la ritenuta a titolo di acconto prevista ai sensi dell'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, provvedendo altresì ai conseguenti adempimenti di trasmissione delle CU con indicazione degli importi trattenuti.

L'*Istante* ritiene coerente l'applicazione della ritenuta sia per la qualifica del contributo erogato come "*contributo in conto gestione*" ai sensi dell'articolo 4 del *decreto*, sia alla luce dei vincoli previsti dalle disposizioni adottate, finalizzati all'adozione di

procedure di controllo dirette ad escludere la sovracompensazione, in coerenza con le direttive europee in materia di contratti di servizio pubblico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In assenza di una espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento alle ordinarie regole che ne disciplinano la tassazione diretta.

Al riguardo, si rileva che ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), «sono considerati ricavi (...):

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge».

I contributi in conto capitale, diversamente, sono disciplinati dal comma 3, dell'articolo 88 del Tuir, in base al quale «Sono inoltre considerati sopravvenienze attive (...):

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato».

I contributi disciplinati dalla norma richiamata, definiti «*in conto capitale*», non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità

ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale, come sopravvenienze, nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore.

Tali contributi, concorrono al reddito interamente nell'esercizio in cui sono stati conseguiti ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

I contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, definiti «*contributi in conto impianti*», non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Tali contributi, dunque, non assumono autonoma rilevanza fiscale ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi.

Tale obiettivo può essere raggiunto, secondo quanto indicato dal principio contabile OIC 16 paragrafo 88, lettere *a)* e *b)*.

Come precisato con la risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E, si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative:

- i contributi in «*conto esercizio*» sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione;
- i contributi in «*conto capitale*» sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento; mentre

- i contributi in «*conto impianti*» sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

Ciò considerato, si osserva che il secondo comma dell'articolo 28 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che «*Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali*».

In relazione all'ambito di applicazione di tale disposizione, è stato precisato che la norma in commento individua i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati, delimitando il proprio ambito di applicazione al rispetto delle seguenti condizioni (soggettiva e oggettiva), che:

- a) il destinatario del contributo sia un'impresa;
- b) i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali (*cf.*, tra l'altro, risoluzioni 17 giugno 2002, n. 193/E, e 4 agosto 2004, n. 108/E).

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione, si osserva che la norma non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle Regioni, Province e Comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi corrisposti a fronte dell'acquisto dei beni strumentali dell'impresa beneficiaria.

In relazione al regime fiscale applicabile ai contributi erogati in seguito all'emergenza COVID-19, l'articolo 10-*bis* del decreto *Ristori* (rubricato «*Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19*») ha previsto che «*I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

Con tale disposizione, il legislatore ha riconosciuto ai contributi di "*qualsiasi natura*" erogati, in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica Covid-19, "*da chiunque*" e "*indipendentemente dalle modalità di fruizione*", ai soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, la non concorrenza a tassazione in considerazione della finalità dell'aiuto economico di contrastare gli effetti negativi conseguenti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Inoltre, nel rispetto dello spirito del legislatore, il regime di esenzione in parola è riconosciuto nel presupposto che tali sostegni economici siano strettamente connessi all'emergenza pandemica e, come richiesto espressamente dal citato articolo 10-*bis*, siano «*diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza*».

Nel caso in esame, la Regione rappresenta di aver deliberato, in coerenza con le direttive europee in materia di contratti di servizio pubblico, per gli esercizi 2020 e 2021, l'erogazione di contributi a favore delle aziende di trasporto pubblico della Regione.

In particolare, nella deliberazione della Giunta, viene stabilito *«di destinare la somma di Euro ..., erogata alla Regione ... a titolo di anticipazione dell'importo spettante ai sensi dell'art. 200, commi 1 e 2, del D.L. 34/2020, ai titolari di introiti tariffari, alle aziende o ad altri soggetti esercenti i servizi di trasporto pubblico locale, secondo le modalità stabilite dall'articolo 2, c. 4, del decreto interministeriale n. 340 dell'11 agosto 2020, proporzionalmente e nel limite massimo del 55% della quota dei ricavi tariffari risultanti nella banca dati dell'Osservatorio sulle politiche del trasporto pubblico (...)*».

In riscontro alla richiesta di chiarimenti avanzata dalla Scrivente, con la quale si chiedeva di chiarire se i contributi in esame fossero riferibili a forme di sussidio preesistenti all'emergenza epidemiologica COVID-19, oppure se fossero finalizzati a fronteggiare la situazione emergenziale, la Regione istante ha dichiarato che *«I contributi a ristoro dei mancati tariffari sono stati stanziati per fronteggiare la crisi emergenziale COVID-19 a favore degli operatori che gestiscono il servizio di trasporto pubblico locale sul territorio nazionale. A seguito della crisi emergenziale e dei periodi di lock down, nonché delle misure di contenimento varate dal governo, il settore del trasporto pubblico locale ha subito una contrazione dei ricavi da traffico generati dai proventi che scaturiscono dalla bigliettazione agli utenti. I ricavi da traffico, insieme ai corrispettivi dei contratti di servizio, garantiscono la copertura dei costi a carico delle aziende di trasporto generati dagli obblighi di servizio pubblico (OSP). Dal lato di corrispettivi dei contratti di servizio, il Governo è intervenuto con l'articolo 92 del decreto-legge*

18/2020, stabilendo il pagamento integrale del corrispettivo dovuto, indipendentemente dal servizio svolto dall'operatore del TPL, per tutta la durata del periodo emergenziale. Per i ricavi da traffico, invece il Governo è intervenuto con l'articolo 200 del decreto-legge 34 del 19 maggio 2020 e s.m.i., che ha istituito un fondo presso il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, da riconoscere alle imprese di trasporto pubblico locale e regionale». Inoltre, l'Istante ha chiarato che «La Regione ... ha provveduto all'erogazione delle somme a titolo di anticipazione fino al 90% dell'importo riconoscibile ai singoli operatori, applicando all'atto della liquidazione la ritenuta del 4% prevista dall'articolo 28, comma 2 del DPR 600/1973 (...) L'erogazione del saldo spettante a ciascun operatore potrà avvenire solo a seguito della verifica di assenza di sovracompensazioni, prevista dall'articolo 2, comma 3 del decreto del Ministero delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che tenga conto dei corrispettivi dei contratti di servizio, come rettificato dall'articolo 1 comma 2 del decreto interministeriale del 06 giugno 2022, n. 170».

Alla luce di quanto emerso, considerato che l'articolo 200 del decreto legge n. 34 del 2020 ha previsto l'istituzione del fondo al fine di sostenere il settore del trasporto pubblico locale e regionale di passeggeri sottoposto a obbligo di servizio pubblico a seguito degli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19 e che, come dichiarato dall'Istante, detti contributi sono stati erogati a ristoro dei mancati introiti tariffari conseguenti tale emergenza, ai contributi oggetto del presente interpello si applica il citato articolo 10-bis del decreto *Ristori* e, pertanto, gli stessi non sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e, quindi, non soggetti a ritenuta a titolo di acconto prevista dall'articolo 28, comma 2 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Considerato che su tali contributi erogati è stata operata la ritenuta del 4 per cento ai sensi dell'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, l'importo trattenuto deve essere restituito al sostituto direttamente dal sostituto d'imposta, che potrà recuperare il relativo importo come credito da utilizzare in compensazione in F24. Nel quadro ST del modello di dichiarazioni dei sostituti d'imposta e degli intermediari (modello 770) il sostituto evidenzierà l'eccesso di versamento delle ritenute, riportando l'ammontare nel quadro SX.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)