

**Al Comitato di Presidenza
Al Consiglio Direttivo
Alla Commissione Legale
Alla Commissione Sindacale
Alle Associazioni Territoriali**

Circolare n. 24/2021

Oggetto: Ristori autotrasportatori ponte Morandi. Rilevanza fiscale. Interpello Agenzia Entrate n. 98/2021 e 207/2021.

I ristori destinati agli autotrasportatori a seguito del crollo del Ponte Morandi di Genova hanno natura di contributi in conto esercizio e pertanto assumono rilevanza ai fini fiscali. Lo precisa la risposta 98/2021 e la successiva 207/2021 a due istanze di interpello pubblicate l'11 febbraio ed il 25 marzo u.s. nei quali i contribuenti chiedevano che natura avessero le provvidenze ricevute a norma del D.L. 109/2018.

Il D.L. 109/2018, come è noto, era volto a garantire misure urgenti a sostegno della popolazione a seguito del crollo del ponte Morandi. Inoltre l'articolo 5, comma 3 del decreto, aveva autorizzato, per l'anno 2018, una spesa pari a 20 milioni di euro per consentire il ristoro delle maggiori spese affrontate dagli autotrasportatori consistenti nella forzata percorrenza di tratti stradali aggiuntivi rispetto ai normali percorsi.

Le tipologie di spese ammesse al ristoro, nonché i criteri e le modalità per l'erogazione erano previste nel D.M. del MIT del 24 dicembre 2018, il cui art. 3, tra i beneficiari individuava le imprese iscritte all'albo dell'autotrasporto.

Le tipologie di spese ammesse riguardavano i viaggi (chiamati "missioni") con origine e/o destinazione il Comune e il Porto di Genova che comportavano l'attraversamento del nodo urbano nonché i viaggi sul territorio nazionale che imponevano la percorrenza di tratti stradali aggiuntivi. Per accedere al contributo era necessario presentare una domanda per ogni viaggio e la misura del contributo era determinata in misura pari all'ammontare dello stanziamento suddiviso per il numero di viaggi indicati.

L'Agenzia delle Entrate, al contrario di quanto ipotizzato dai contribuenti nei due interPELLI, ritiene che tali contributi siano rilevanti fiscalmente perché il contributo era finalizzato a ristorare le maggiori spese sostenute dagli autotrasportatori, ed inoltre si tratterebbe di un contributo in conto esercizio che, secondo l'art. 85 Tuir è considerato ricavo di esercizio e l'esclusione dalla base imponibile del reddito non è prevista da alcuna norma.

Con i migliori saluti.

Il Segretario Generale
Enzo Solaro



Risposta n. 98

OGGETTO: Articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 novembre 2018, n. 130. Ristoro delle maggiori spese sostenute per i trasporti.

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

QUESITO

La società ... (di seguito, anche, "istante" o "società") dichiara di avere ricevuto, nel corso del ..., "rilevanti" somme dal Commissario Delegato (Presidente della Regione ...), giusta la previsione dell'articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, a titolo di ristoro delle maggiori spese per i trasporti effettuati dopo il ...

L'istante chiede di sapere quale sia la natura di tali provvidenze, non risultando indicato in nessuna norma che si tratti di contributo in conto esercizio, con le conseguenze fiscali che ne derivano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che la mancanza di indicazioni nella legge e da parte del Ministero dei Trasporti e la mancata effettuazione della ritenuta d'acconto (4 per

cento) sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 sia indicativo della volontà del legislatore di voler escludere dalla tassazione gli aiuti in questione.

Pertanto, l'istante ritiene che le somme ricevute rilevino sul piano civilistico ma non su quello fiscale, e quindi debbano essere classificati tra i proventi non imponibili, *«come ad esempio i crediti di imposta concessi per abbattere le accise sul gasolio (carbon tax)»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 novembre 2018, n. 130, e, da ultimo modificato, dall'articolo 33, comma 1, lettera *a*), del decreto legge n. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 2020, n. 8 - emanato a seguito dell'evento ... - prevede che: *«Al fine di consentire il ristoro delle maggiori spese affrontate dagli autotrasportatori in conseguenza dell'evento consistente nella forzata percorrenza di tratti autostradali e stradali aggiuntivi rispetto ai normali percorsi e nelle difficoltà logistiche dipendenti dall'ingresso e dall'uscita delle aree urbane e portuali, è autorizzata la spesa di 20 milioni di euro per l'anno 2018, che sono trasferiti direttamente alla contabilità speciale intestata al Commissario delegato»*.

Con decreto del 24 dicembre 2018, il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti ha provveduto all'attuazione delle predette disposizioni identificando le tipologie di spesa ammesse a ristoro, nonché i criteri e le modalità per l'erogazione a favore degli autotrasportatori delle risorse disponibili (di seguito, decreto attuativo).

Con riferimento al quesito posto dall'istante, in assenza di una espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento ai principi ordinari che disciplinano il concorso dei contributi di tale specie alla formazione della base imponibile.

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».

Come precisato con la risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E, 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.

Ciò posto, si evidenzia che la legge n. 130 del 2018, richiamata in premessa e istitutiva del beneficio in esame, precisa che la funzione del contributo è «*consentire il ristoro delle maggiori spese*» affrontate dagli autotrasportatori registrate a causa del crollo del ... Con il decreto attuativo, inoltre, si precisano che le tipologie di spese ammesse a ristoro riguardano:

«a) le missioni di viaggio con origine e/o destinazione il Comune ed il Porto di Genova che dimostrino l'attraversamento del nodo urbano e per le quali il ristoro deriva dagli svantaggi derivanti dai percorsi aggiuntivi stradali e autostradali, ovvero

dalle difficoltà logistiche dipendenti dall'attraversamento delle aree urbane e portuali di Genova;

b) le missioni di viaggio compiute nel territorio nazionale che abbiano comportato per effetto del crollo ... la forzata percorrenza di tratti autostradali e/o stradali aggiuntivi».

Ciò premesso, tenuto conto che non sussistono disposizioni che escludono la concorrenza al reddito di impresa di tale contributo e considerato che la finalità del contributo è quella di fronteggiare i maggiori oneri di gestione sostenuti dai soggetti economici colpiti dall'evento sopra menzionato, si ritiene che lo stesso debba assumere rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile, sulla base delle specifiche regole di determinazione ai fini dell'IRES o dell'IRPEF.

Non risulta conferente, peraltro, il rinvio alla disciplina di cui ai «*crediti di imposta concessi per abbattere le accise sul gasolio*» poiché l'articolo 2 del d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277 - recante l'agevolazione fiscale a favore degli esercenti le attività di trasporto merci, a norma dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 - dispone espressamente che tale credito «*non concorre alla formazione del reddito imponibile e non va considerato ai fini del rapporto di cui all'articolo 63 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

Risposta n. 207

OGGETTO: Articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109.
Contributi ristoro delle maggiori spese affrontate dagli autotrasportatori.

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

QUESITO

Il signor ... (di seguito anche "istante"), iscritto all'albo degli autotrasportatori in qualità di titolare della omonima ditta di autotrasporto, dichiara di avere ricevuto, nel corso del 2019 e 2020, delle somme di denaro a titolo di ristoro delle maggiori spese per i trasporti effettuati dopo il crollo del ponte Morandi, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere quale sia la natura giuridica, il trattamento fiscale e i criteri di contabilizzazione da applicare a tali provvidenze e se le stesse, posta la loro irrilevanza ai fini delle imposte sui redditi, possano essere assimilate ai contributi disciplinati dall'articolo 3, comma 2 dello stesso decreto-legge n. 109 del 2018.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il signor ... ritiene che la mancanza di indicazioni nella legge del regime fiscale applicabile ai ristori in argomento e la mancata effettuazione della ritenuta d'acconto (4 per cento) prevista dall'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, siano circostanze indicative della volontà del legislatore di voler escludere dalla tassazione gli aiuti in questione.

L'istante intende, pertanto, considerare i contributi ricevuti negli anni 2019 e 2020 come ricavi non imponibili e applicare, in dichiarazione dei redditi, lo stesso trattamento previsto per i contributi di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, indicandoli sia tra i componenti positivi al rigo RG 10 (codice 24) che tra i componenti negativi al rigo RG22 (codice 41). Per quanto riguarda, invece, l'indicazione come Aiuto di Stato, lo stesso, a detta dell'istante, non verrebbe esposto in quanto privo del relativo codice identificativo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5, comma 3, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 novembre 2018, n. 130, e, da ultimo modificato, dall'articolo 33, comma 1, lettera *a*), del decreto legge n. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 2020, n. 8 - emanato a seguito dell'evento del crollo di un tratto del viadotto Polcevera (Ponte Morandi) di Genova - prevede che: *«Al fine di consentire il ristoro delle maggiori spese affrontate dagli autotrasportatori in conseguenza dell'evento consistente nella forzata percorrenza di tratti autostradali e stradali aggiuntivi rispetto ai normali percorsi e nelle difficoltà logistiche dipendenti dall'ingresso e dall'uscita delle aree urbane e portuali, è autorizzata la spesa di 20 milioni di euro per l'anno 2018, che sono trasferiti direttamente alla contabilità speciale intestata al Commissario delegato».*

Con decreto del 24 dicembre 2018, il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti ha provveduto all'attuazione delle predette disposizioni identificando le tipologie di

spesa ammesse a ristoro, nonché i criteri e le modalità per l'erogazione a favore degli autotrasportatori delle risorse disponibili (di seguito, decreto attuativo).

Con riferimento al quesito posto dall'istante, in assenza di un'espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento ai principi ordinari che disciplinano il concorso dei contributi di tale specie alla formazione della base imponibile.

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».

Come precisato con la risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E, 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.

Ciò posto, si evidenzia che la legge n. 130 del 2018, richiamata in premessa e istitutiva del beneficio in esame, precisa che la funzione del contributo è *«consentire il*

ristoro delle maggiori spese» affrontate dagli autotrasportatori registrate a causa del crollo del Ponte Morandi. Con il decreto attuativo, inoltre, si precisano che le tipologie di spese ammesse a ristoro riguardano:

«a) le missioni di viaggio con origine e/o destinazione il Comune ed il Porto di Genova che dimostrino l'attraversamento del nodo urbano e per le quali il ristoro deriva dagli svantaggi derivanti dai percorsi aggiuntivi stradali e autostradali, ovvero dalle difficoltà logistiche dipendenti dall'attraversamento delle aree urbane e portuali di Genova;

b) le missioni di viaggio compiute nel territorio nazionale che abbiano comportato per effetto del crollo del ponte Morandi la forzata percorrenza di tratti autostradali e/o stradali aggiuntivi».

Ciò premesso, tenuto conto che non sussistono disposizioni che escludono la concorrenza dal reddito di impresa di tale contributo e considerato che la finalità dello stesso è quella chiaramente di fronteggiare i maggiori oneri di gestione sostenuti dai soggetti economici in ragione delle difficoltà causate dall'evento sopra menzionato, si ritiene che lo stesso debba assumere rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile, sulla base delle richiamate regole di determinazione dettate dal TUIR.

Non risulta conferente, peraltro, il rinvio all'articolo 3, comma 2 del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109 poiché lo stesso fa riferimento ai *«privati, proprietari o titolari di diritti di godimento o residenti o domiciliati o che hanno sede o unità locali in immobili che abbiano subito danni direttamente conseguenti all'evento...»*.

Per quanto concerne il quesito relativo alla necessità di compilare il quadro RS, risulta dirimente la previa qualificazione del contributo qui in esame, che risulta concesso sotto forma di sovvenzione diretta dal Commissario Delegato nominato con ordinanza del Capo Dipartimento Protezione civile n. 538 del 2018).

La valutazione sulla natura di aiuto di stato o meno, trattandosi di concessione facente capo ad altra autorità amministrativa, esula dalle competenze esercitabili in

sede di interpello di cui all'articolo 11, comma 1, lettera *a*) della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Al riguardo, si precisa che, nella misura in cui il predetto contributo dovesse risultare riconducibile nel novero degli aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "*de minimis*") ovvero rientrare tra le ipotesi di aiuti subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, il cui importo non è determinabile a priori ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione dei redditi, disciplinati dall'articolo 10 del Regolamento, l'istante sarà tenuto alla compilazione del menzionato quadro RS.

(firmato digitalmente)