



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Iva – Contributi pubblici –
Imponibilità - Condizioni

dott. Angelina-Maria PERRINO	Presidente	
dott. Giovanni LA ROCCA	Consigliere	RGN 3536/2024
dott. Tania HMELJAK	Consigliere	Cron.
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere est.	A.C. 13/05/2025
dott. Giacomo Maria NONNO	Consigliere	

Ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso n. 3536-2024, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t. domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente principale e controricorrente incidentale

CONTRO

██████████ - ██████████ **S.P.A.**,
p.i. ██████████ in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma, alla via ██████████, presso lo studio dell'avv. ██████████, dal quale, unitamente all'avv. ██████████, è rappresentata e difesa -

Ricorrente incidentale e Controricorrente principale

Avverso la sentenza n. 495/01/2023 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 30.11.2023;



udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13 maggio 2025 dal Consigliere dott. Francesco Federici, sentito il P.G., nella persona del Sostituto procuratore generale Alberto Cardino, sentite le parti presenti.

FATTI DI CAUSA

Dalla sentenza impugnata e dagli atti difensivi del giudizio si evince che l'Agenzia delle entrate, a seguito di un'ampia attività di verifica nei confronti della società [REDACTED] per gli anni d'imposta 2006/2011, rilevò anomalie nel trattamento fiscale riservato alle somme percepite da Regione Piemonte e Provincia di Torino, con riferimento alla realizzazione degli interventi sulla viabilità ordinaria interagente con il Sistema Autostradale [REDACTED] ([REDACTED]). Nello specifico era risultato che tali importi erano stati trattati ai fini Iva come contributi a fondo perduto e pertanto considerati come meri trasferimenti finanziari svincolati da prestazioni, dunque fuori campo della base imponibile, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del d.P.R. 633/72; ai fini delle II.DD. risultavano via via incassati, senza alcuna emersione quali componenti positivi di reddito per l'esercizio di competenza.

Al contrario, secondo l'amministrazione finanziaria, essi, ai fini Iva, dovevano costituire corrispettivi ricevuti a fronte di prestazioni, previste dalla convenzione con gli enti pubblici territoriali (Regione e Comuni interessati), e pertanto erogazioni da assoggettare ad IVA; ai fini delle imposte dirette, per i medesimi motivi, le erogazioni percepite dalla società dovevano concorrere alla formazione del reddito d'esercizio di competenza, ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), rientrando tra i ricavi di cui all'art. 85 TUIR.

Furono dunque emessi avvisi d'accertamento anche per gli anni successivi al periodo di verifica, e, quanto all'oggetto del presente giudizio, l'avviso d'accertamento relativo all'anno 2016, con il quale fu recuperato ad imponibile l'importo di € 3.993.745,87, erogato dalla Città Metropolitana di Torino, da tassare ai fini IRES, IRAP ed IVA. Con l'atto impositivo l'erario pretese una maggiore Ires, pari ad € 1.098.280,00, una maggiore Irap, pari ad € 155.756,00, e una maggiore IVA di € 878.624,00, oltre sanzioni.

Seguì il contenzioso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di I grado, che accolse il ricorso della società con sentenza n. 252/2023.



L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate fu respinto dalla Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte con sentenza n. 495/2023. Il giudice d'appello, dopo aver escluso la carenza di motivazione dell'atto impositivo, su cui era fondato l'esito del giudizio di primo grado, ha tuttavia parimenti accolto le ragioni della contribuente. In sintesi, in riferimento alle opere per le quali la società aveva ricevuto contributi dagli enti territoriali, il giudice d'appello ha ritenuto che dall'esame dell'Accordo di programma, regolativo dei rapporti, dal ruolo svolto dalla ██████ concessionaria ANAS, dal ruolo comunque riservato all'Anas per gli interventi ai quali si riferiva la viabilità ordinaria di raccordo con i tratti autostradali, oggetto dell'Accordo, nonché dalla Convenzione ██████ dell'accordo di programma, non emergeva che quei contributi avessero natura di corrispettivo per l'esecuzione delle medesime opere, essendo assente un rapporto sinallagmatico. Ha quindi affermato che "Criterio generale per l'imposizione è l'esistenza di un rapporto sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto costituisce il corrispettivo per la prestazione". Da ciò ha tratto la convinzione che, per l'assenza della natura di corrispettivo, la cessione di quel denaro fosse fuori campo Iva, così come, per la medesima natura, ai fini delle imposte dirette non rientrasse tra i ricavi.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, affidato ad un unico motivo, cui ha resistito con controricorso la società, a sua volta spiegando ricorso incidentale, affidato a due motivi, ulteriormente illustrato da memoria deposita ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

All'udienza del 13 maggio 2025, all'esito della discussione, sentite le conclusioni delle parti presenti e della Procura Generale, che ha chiesto il rigetto del ricorso erariale e il rigetto del ricorso incidentale, la causa è stata riservata per la decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate ha denunciato la "*Falsa applicazione dell'art. 5 l. n. 531/1982, violazione degli artt. 1 e 3 dpr n. 633/72, violazione degli artt. 109 e 85 dpr n. 917/86, violazione dell'art. 5 d. l.vo n. 446/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.*". La Corte di II grado avrebbe erroneamente attribuito alle somme erogate dagli enti territoriali la natura di contributi a fondo perduto e non invece di corrispettivo. Questo perché, nella prospettiva del giudice d'appello, «le



obbligazioni di [REDACTED] non deriverebbero dall'Accordo di Programma e dalla connessa Convenzione [REDACTED] sottoscritte dalla predetta società con la Regione Piemonte e la Provincia di Torino, bensì dalla legge ed in particolare, dall'art. 5 della L. n. 531/1982.». Ad avviso dell'Agenzia delle entrate la norma richiamata nella pronuncia impugnata sarebbe invece inconferente, limitandosi a prevedere il concorso finanziario dell'Anas, laddove -secondo la ricorrente- la Convenzione stipulata tra le parti, che al punto 2 richiama la cd. legge Merloni (l. 109/1994), consente di ritenere che il concorso finanziari degli enti territoriali avrebbe avuto la funzione di integrare gli introiti del concessionario al fine di calmierare i prezzi. E a tal fine rileverebbe l'art. 6 della convenzione, che prevede l'impegno di [REDACTED] di mantenere fisso l'introito del pedaggio. Peraltro, specifica ancora la difesa erariale, in essa non si opera alcun richiamo a contributi a fondo perduto a favore delle società concessionarie, mentre le "obbligazioni" di [REDACTED] e degli enti territoriali partecipanti trovano fonte solo nell'Accordo di Programma e nella Convenzione [REDACTED] da esse sottoscritti.

Il motivo erariale è fondato nei termini e per le ragioni appresso chiariti.

Questa Corte ha avvertito come, ai fini della valutazione dell'assoggettamento ad Iva dei contributi pubblici, ciò che rileva è la funzione del contributo ed in particolare la sua diretta connessione col prezzo dell'operazione. Ciò -si è chiarito- accade se esso sia versato all'operatore beneficiario perché questi fornisca un bene o presti un servizio determinati e ne diminuisca proporzionalmente il prezzo (Cass., 18 novembre 2021, n. 35154; cfr. anche 19 novembre 2020, n. 26318, in un contesto relativo a sovvenzioni a fondo perduto, costituite da contributi all'immatricolazione, ritenuti integranti la base imponibile purché direttamente connessi col prezzo dell'operazione, ossia quando i contributi siano versati all'operatore sovvenzionato perché assicuri la fornitura di un bene o la prestazione di un servizio ad un prezzo inferiore a quello che avrebbe richiesto in mancanza di sovvenzione).

Nel primo dei precedenti richiamati, il cui esame verteva sulla assoggettabilità ad Iva, Ires ed Irap dei contributi pubblici erogati alla società di trasporto locale in concessione di pubblico servizio, si è affermato che ai fini Iva la rilevanza del contributo va valutata in base all'art. 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva (corrispondente all'art. 73



della direttiva iva), che conforma il contenuto dell'art. 13, d.P.R. n. 633/72.

La norma nazionale prescrive che la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita «dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali..., aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti». Nella base imponibile dell'imposta vanno dunque «incluse le somme versate da terzi ai soggetti passivi, se direttamente connesse col prezzo delle operazioni svolte, allo scopo di assoggettare all'imposta l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e, dunque, a evitare che il versamento di una tale somma provochi un gettito d'imposta inferiore (Corte giust. 15 luglio 2004, causa C-144/02, Commissione c. Repubblica federale di Germania; Corte giust. 9 ottobre 2019, cause C-573/18 e C -574/18, C GmbH & co. KG)».

Si è pertanto affermato che nell'ipotesi di versamento di somme da parte di terzi ai soggetti passivi sono interessate tre parti, quella che corrisponde la somma, il soggetto che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio, rispettivamente ceduto o fornito dal beneficiario. Le operazioni considerate come assoggettabili all'imposta armonizzata devono essere quelle erogate in favore del cessionario o del committente (CGUE, sentenza 22 novembre 2001, in causa C-184/00, punto 10). «Né la circostanza che il beneficiario della prestazione di servizi non sia il soggetto che versa il contributo, ma l'utente del trasporto è di per sé idonea a interrompere il nesso diretto tra la prestazione di servizi eseguita e il corrispettivo ricevuto (Corte giust. 27 marzo 2014, causa C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, punto 35, [...])» (Cass., 35154/2021, cit.).

I principi enunciati da questa Corte trovano conferma, con ulteriori specificazioni, nella più recente giurisprudenza unionale.

La Corte di giustizia UE, nella sentenza 8 maggio 2025, in causa C-615/23, alla questione proposta dal giudice del rinvio polacco, il quale chiedeva se «l'articolo 73 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la compensazione forfettaria versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo e destinata a coprire le perdite subite nell'ambito della fornitura di tali servizi sia compresa nella base imponibile di tale impresa», ha risposto che «21. In forza dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni di beni e le prestazioni di



servizi, la base imponibile "comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni"».

Nella decisione, dopo aver constatato che la fattispecie portata alla sua attenzione afferiva all'ipotesi che i beneficiari diretti dei servizi di trasporto pubblico collettivo forniti dall'operatore erano gli utenti ed acquirenti di tali servizi, mentre l'organizzatore che versava la compensazione all'operatore non era destinatario di tale servizio, rivestendo pertanto la qualità di "terzo" ai sensi di tale articolo 73, ha esaminato la questione se tale compensazione possa costituire una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tali operazioni. A tal fine ha rilevato che «[...], ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, stabilendo che la base imponibile dell'IVA comprende, nelle ipotesi da esso previste, determinate sovvenzioni versate ai soggetti passivi, tale articolo 73 mira ad assoggettare all'IVA l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e dunque ad evitare che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 30 e giurisprudenza citata]. 24. Conformemente al suo tenore letterale, tale disposizione si applica qualora la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione. Affinché tale ipotesi possa dirsi sussistente, la sovvenzione deve essere specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché quest'ultimo fornisca un bene o presti un servizio determinato. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è pertanto imponibile [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 31 e giurisprudenza citata]. 25. Inoltre, occorre verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo che l'acquirente o il destinatario devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale



venditore o prestatore. Si deve dunque verificare se, oggettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 32 e giurisprudenza citata]. 25. Inoltre, il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione deve, quantomeno, essere determinabile [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 33 e giurisprudenza citata]. 26. Pertanto, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo integrale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi determinata e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 34 e giurisprudenza citata]».

Il giudice unionale, dopo aver constatato che nel caso portato alla sua attenzione la compensazione non incideva direttamente sul prezzo dei servizi di trasporto forniti, fissato dall'organizzatore di tali servizi, poiché lo scopo di tale compensazione era anzitutto quello di coprire le perdite connesse a tale attività, ha affermato che «30. In tali circostanze, si deve constatare che una compensazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale non è specificamente versata all'operatore affinché effettui un servizio di trasporto ad un destinatario determinato di tale servizio e non ha alcuna influenza sul prezzo che tale destinatario deve pagare, dato che tale prezzo non è fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla compensazione versata al prestatore di tale servizio. Per contro [...] detta compensazione è concessa a posteriori ed è indipendente dall'utilizzo concreto dei servizi di trasporto, ma dipende dal numero di veicoli/km proposti. Una siffatta compensazione non rientra quindi nella nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA. 31. Tale conclusione non è rimessa in discussione dal fatto che, senza una siffatta compensazione, che consente di ridurre nettamente il prezzo del servizio fornito, il prezzo dei titoli di trasporto



dovrebbe essere più elevato per i beneficiari di tale servizio. 32. [...] occorre infatti considerare che, necessariamente, qualsiasi sovvenzione può produrre effetti sul calcolo dei prezzi, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo sia effettuato dal beneficiario della sovvenzione o, come nel caso di specie, dall'organizzatore che versa detta sovvenzione. Orbene, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, il solo fatto che un finanziamento possa influire sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall'organismo che riceve tale finanziamento non è sufficiente a rendere quest'ultimo imponibile in quanto sovvenzione direttamente connessa al prezzo, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, punto 12). 33. Ciò premesso, le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di un'operazione imponibile costituiscono solo una delle situazioni previste dall'articolo 73 della direttiva IVA, e la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita comunque da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 30 e giurisprudenza citata). [...]; 35. La causa che ha dato luogo a detta sentenza verteva sull'assoggettabilità ad imposta di un "forfait cure" che una cassa nazionale di assicurazione malattia versava a strutture di residenza per anziani non autosufficienti per la prestazione di servizi di cura medica e paramedica ai residenti di tali strutture e il cui calcolo teneva conto in particolare del numero di residenti accolti in ciascun istituto e del loro grado di non autosufficienza. Nella medesima sentenza la Corte ha accertato che esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di servizi fornite da una tale struttura ai propri residenti e il corrispettivo ricevuto, ossia tale "forfait cure", cosicché un pagamento forfettario siffatto costituiva il corrispettivo delle prestazioni di cura effettuate a titolo oneroso da tale struttura a beneficio dei suoi residenti e rientrava a tale titolo nell'ambito di applicazione dell'IVA. 36. A tal proposito la Corte ha precisato che la circostanza per cui il beneficiario diretto delle prestazioni di servizi di cui trattasi non è la cassa nazionale di assicurazione malattia che paga il forfait, ma l'assicurato di quest'ultima, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 35)».



Dopo aver considerato che la fattispecie trattata nel precedente della Corte unionale (Le Rayon d'Or in C-151/13) non fosse comparabile con quella portata alla sua attenzione, perché in quel precedente esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di cure a favore degli ospiti della struttura ricettiva di persone anziane non autosufficienti e il corrispettivo finanziario versato a tale istituto, determinato in funzione delle cure ricevute e del numero di residenti interessati (punti 37-39), il giudice unionale ha invece avvertito che «[...] nel caso di specie, i servizi di trasporto pubblico collettivo non vanno a beneficio di persone che possono essere chiaramente identificate, bensì di tutti i potenziali passeggeri. Inoltre, la compensazione è calcolata senza tener conto dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito. 40. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 73 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la compensazione forfettaria versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo e destinata a coprire le perdite subite nell'ambito della fornitura di tali servizi non è compresa nella base imponibile di tale impresa».

I precedenti unionali, e quelli di legittimità prima richiamati (ma si veda anche Cass., 25 agosto 2023, n. 25288, che ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle entrate contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di rinvio scaturito da Cass. n. 35154/2021, cit.) sono le coordinate, condivise da questo Collegio, per la valutazione della presente controversia.

Ebbene, rispetto ai principi appena enunciati, il giudice d'appello con la sua decisione ha ignorato le regole dispensate ed appena riassunte.

Nella prospettiva dell'amministrazione finanziaria, nel denunciare l'inconferenza della L. n. 531/1982 e nel ritenere di contro corretto il richiamo alla Convenzione stipulata tra le parti, la ricorrente insiste nel sostenere che il concorso finanziario degli enti territoriali avrebbe avuto la funzione di integrare gli introiti del concessionario al fine di calmierare i prezzi. La riduzione del costo dell'impresa sovvenzionata avrebbe consentito una riduzione del prezzo a beneficio degli utenti del servizio, e quindi «il contributo pubblico costituirebbe un'integrazione parziale del corrispettivo dovuto al gestore, rilevante ai fini II.DD. e IVA» (pag. 22 del ricorso).

Nel ragionamento seguito dal giudice regionale è invece dato evincere che «Criterio generale per l'imposizione è l'esistenza di un rapporto



sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto costituisce il corrispettivo per la prestazione, in assenza di una corrispondente specifica prestazione a carico del beneficiario le medesime somme costituiscono cessioni che hanno per oggetto denaro, fuori campo IVA ai sensi dell'art 2, comma 3, lett. a, d.p.r. 633/1972 (c.d. contributi a fondo perduto)».

Il giudice d'appello argomenta sul punto sostenendo e rilevando che dall'art. 4 dell'Accordo si desume che le opere realizzate da [REDACTED] sarebbero state prese in carico dagli enti pubblici competenti ma la dismissione patrimoniale da parte di [REDACTED] sarebbe avvenuta dopo l'integrale ammortamento. Sempre dall'Accordo e dalla Convenzione [REDACTED] la regione Piemonte e la Provincia di Torino non risultano mai committenti, né che [REDACTED] sia identificata come incaricata alla realizzazione delle opere verso corrispettivo. Le opere, previste a supporto della viabilità ordinaria interagenti con il sistema autostradale di [REDACTED] ([REDACTED] sarebbero state sopportate da [REDACTED] sino all'importo di 55 miliardi di lire, ponendosi a carico degli enti territoriali l'eccedenza sino ad un ammontare predeterminato. Ogni variazione e modifica doveva essere adottata d'intesa e con il consenso di ANAS, di cui dunque [REDACTED] risultava la concessionaria per i tratti autostradali ai quali si riferisce la viabilità ordinaria di raccordo oggetto dell'Accordo di programma. Pertanto, Accordo di programma e Convenzione [REDACTED] troverebbero il loro supporto normativo nell'art. 5 della legge 12.8.1982 n. 531, senza assumere rilievo che nei predetti documenti non vi fosse alcun richiamo a quella norma.

Dal ragionamento articolato e qui sintetizzato, si evince come esso non si confronti affatto con i principi enunciati dalla giurisprudenza unionale e nazionale riferibili all'interpretazione dell'art. 73 della direttiva Iva. Per essere più espliciti, la stessa interpretazione dell'Accordo di programma e della Convenzione [REDACTED] regolamentante i rapporti tra [REDACTED] Anas ed enti territoriali coinvolti negli interventi di raccordo della viabilità ordinaria con la rete autostradale [REDACTED] all'esito della quale la Commissione regionale ha ritenuto che i contributi erogati fossero fuori campo Iva, rivela un difetto di sussunzione della vicenda, osservata sotto il profilo giuridico, rispetto alle coordinate normative qui applicabili, disvelata dall'erronea interpretazione della norma unionale, che a sua volta conforma il contenuto dell'art. 13, d.P.R. n. 633/1972.



Occorre invece ribadire che, come chiaramente affermato nella recente sentenza della Corte europea, qualunque sia la sovvenzione erogata all'operatore/beneficiario, perché essa possa collegarsi al prezzo corrisposto dai terzi fruitori del servizio prestato dall'operatore è necessario che essa incida sul corrispettivo integrale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi, così da consentire al venditore o al prestatore di servizi -beneficiario della sovvenzione- di praticare un prezzo inferiore a quello altrimenti applicabile in assenza di sovvenzione; ad un tempo il solo fatto che un finanziamento possa influire sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall'organismo che riceve tale finanziamento non è sufficiente a rendere quest'ultimo sempre imponibile, in quanto sovvenzione direttamente connessa al prezzo, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA. Quel nesso deve considerarsi infatti interrotto qualora i servizi resi siano indirizzati ad una collettività, ossia ad ogni potenziale fruitore, senza che le persone possano essere chiaramente identificate, in questo caso dovendosi calcolare la compensazione senza tener conto dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito (CGUE, 8 maggio 2025, in causa C-615/23, cit.).

In questo senso neppure il ragionamento sviluppato dalla difesa erariale appare in sintonia con i principi affermati dalla CGUE, laddove essa propone una relazione "rigida" tra riduzione del costo d'impresa sovvenzionata / riduzione del prezzo a beneficio degli utenti del servizio / contributo pubblico (sovvenzione) integrante parzialmente il corrispettivo dovuto al gestore-operatore, e come tale riconducibile all'imponibile su cui calcolare imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto (secondo lo schema illustrato a p. 22 del ricorso, penultimo capoverso).

In definitiva, e per quanto qui interessa, rispetto all'Iva la sentenza giunge a conclusioni del tutto astratte e non sussumibili nel contenuto dell'art. 73 della direttiva 112/2006, così come interpretata dalla giurisprudenza unionale.

Le conclusioni non mutano ove la questione si esamini con riguardo alle imposte dirette, per le quali il giudice regionale si è limitato a considerare che «è da ritenere che medesimo trattamento è da applicare anche per le II.DD. poiché una medesima erogazione non può che assumere un'unica natura».



La difesa erariale ha rilevato come sia i contributi in conto capitale, sia i contributi in conto esercizio, anche nella forma di finanziamenti a fondo perduto, sono apporti destinati generalmente a integrare i ricavi e/o a ridurre i costi della gestione caratteristica dell'impresa (p. 22/23 del ricorso). Donde ne discende la loro imponibilità ai fini delle imposte dirette.

In questo contesto, accanto agli argomenti sviluppati trattando della imponibilità dei contributi pubblici versati dagli enti territoriali alla [REDACTED] quale operatore/esecutore delle opere viarie di raccordo con il sistema autostradale [REDACTED] occorre tener conto dell'obbligo convenzionale che la società ha assunto di dismissione delle opere realizzande (e quindi poi realizzate) al momento del loro completo ammortamento (qui poco interessa se l'acquisizione al patrimonio pubblico avvenga appena le opere siano completate, come sostiene la difesa erariale a conforto della natura di corrispettivo dei contributi erogati, oppure ad esaurimento dell'ammortamento).

Quel che rileva, allora, è che il giudice regionale, nel verificare la natura di corrispettivo di quelle sovvenzioni -come tali da comprendersi nell'imponibile Ires- non si è peritato di sindacare in alcun modo se i costi di esecuzione e realizzazione delle opere viarie risultino ammortizzati, tenendo conto anche della spesa sostenuta con quei contributi oppure no.

A proposito di interventi su impianti in concessione, da devolversi gratuitamente all'ente concedente alla scadenza del rapporto, ed in riferimento al trattamento dell'eccedenza detraibile dell'imposta ed ai criteri di calcolo dell'ammortamento nel corso degli esercizi di attività, questa Corte (Cass., 15 novembre 2013, n. 25668) aveva già avvertito che l'art. 88, terzo comma, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986 annovera fra le sopravvenienze attive i proventi, in danaro o in natura, conseguiti a titolo di contributo o di liberalità (contributi in conto capitale), esclusi: - i contributi produttivi di ricavi, ossia i contributi di fonte privatistica spettanti contrattualmente e comunque denominati (art. 85, 1° comma, lettera g); - i contributi di fonte pubblicistica in conto esercizio spettanti esclusivamente a norma di legge (art. 85, 1° comma, lettera h) e, appunto, - i contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.



A seguito delle modifiche apportate dalla legge numero 449 del 1997, dunque, i contributi rappresentano l'investimento diretto del concedente per partecipare al costo di realizzazione dell'opera, per cui sono destinati a rilevare in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono. Ciò può avvenire in base a due differenti metodi di contabilizzazione, entrambi coerenti con i principi contabili internazionali (IAS numero 20): secondo un primo metodo, i contributi percepiti concorrono indirettamente alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento, contabilizzate e dedotte nei periodi d'imposta successivi; in base ad un secondo metodo, il costo di acquisto dei beni è contabilizzato al lordo dei contributi, che risulterà tra i componenti positivi del conto economico, di guisa che concorrerà alla formazione del reddito d'impresa sotto forma di quote di risconto passivo proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento ancora da dedurre. E la Corte, sul punto, ha escluso che, in concreto, si possa procedere ad ammortamento di beni strumentali acquistati con pubblici contributi, per evitare una duplicazione dei vantaggi generati dai contributi stessi; il contribuente, quindi, potrà procedere soltanto all'ammortamento di beni (o di quote di essi) acquistati con denaro proprio; nel caso in cui il bene sia stato acquistato con denaro parzialmente proprio, la somma deducibile ogni anno a titolo di ammortamento deve essere calcolata su tutto il prezzo versato, ma l'ammortamento dovrà, comunque, arrestarsi quando siano dedotte tutte le somme versate di tasca propria dal contribuente (Cass., 6 agosto 2008, n. 21155).

Anche sotto tale profilo, dunque, la pronuncia impugnata non risulta che si sia confrontata con i principi di diritto applicabili in materia.

In definitiva il motivo trova accoglimento, e la sentenza va cassata.

Trattando ora dei motivi di censura alla sentenza, a sua volta spiegati dalla società con il ricorso incidentale, con il primo motivo la società si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4 c.p.c. Il collegio avrebbe erroneamente escluso il vizio radicale da cui era affetto il procedimento accertativo endoprocedimentale, per violazione del contraddittorio.



La società in particolare lamenta che il contraddittorio era stato instaurato sotto un profilo meramente formale, ossia, prima della notifica dell'atto impositivo, l'Agenzia aveva ricevuto le osservazioni della contribuente avverso le risultanze del processo verbale di constatazione, riportandole anche nel corpo dell'atto impositivo. Poi, di fatto, aveva confermato i contenuti del pvc, senza dare alcuna contezza delle predette osservazioni, cioè senza motivare l'avviso d'accertamento tenendo conto concretamente delle osservazioni depositate dalla contribuente.

La questione della motivazione dell'atto impositivo, e nello specifico del suo contenuto quando il contribuente abbia prodotto osservazioni agli esiti ed ai rilievi contenuti nel processo verbale di contestazione, è stata più volte affrontata da questa Corte, che ha ritenuto conforme ai principi enunciati dalla ████████ in materia di contraddittorio l'emissione dell'atto impositivo senza dedicare specifiche ragioni in risposta alle osservazioni allegate dal contribuente.

Questa Corte ha affermato che in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menziona le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali è espressamente prevista dalla legge oppure da cui deriva una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e che, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Cass., 7 maggio 2024, n. 12343; 3 maggio 2022, n. 1398; Cass. 10/05/2021, n. 12268, 31 marzo 2017, n. 8378; 24 febbraio 2016, n. 3583).

Nel caso di specie risulta che l'atto impositivo ha riportato analiticamente le osservazioni del contribuente, ancorché a ciò non sia seguito un altrettanto analitico rigetto delle osservazioni, ma questo non configura affatto lesione del contraddittorio, perché, dal tenore complessivo dell'atto erariale, si deduce che quelle osservazioni non siano state condivise e non che l'ufficio accertatore le abbia ignorate. È allora palese che in questa ipotesi ci si trovi dinanzi ad un rigetto implicito delle osservazioni formulate dalla parte sottoposta a verifica ed accertamento, senza che ciò possa configurarsi come vizio incidente sulla validità dell'atto.



Il consolidato orientamento giurisprudenziale non ha motivo di essere mutato dal recente intervento normativo, introdotto dall'art. 1, comma 4 del d.lgs. n. 219 del 2023, secondo il quale «L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere».

Intanto la norma richiamata, che si collega all'obbligo di trasmissione del cd. schema d'atto, è successiva alle vicende endoprocedimentali ed ai fatti qui controversi, così che non può affermarsene l'applicabilità al caso al vaglio di questo collegio. In ogni caso la maggiore attenzione che il Legislatore ha inteso imporre nella redazione della motivazione non può tradursi nell'obbligo di spiegare, osservazione per osservazione, punto per punto, le ragioni per le quali si ritenga che esse vadano respinte, essendo invece sufficiente che, nella sua consequenzialità logica, la motivazione contenga argomentazioni da cui evincere la mancata condivisione delle osservazioni stesse.

Con il secondo motivo la società si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 96 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. Erroneamente il collegio d'appello non avrebbe accolto la domanda risarcitoria. Il motivo è inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse al suo esame, in ragione dell'accoglimento del ricorso erariale.

In conclusione, il ricorso incidentale va rigettato.

Alla cassazione della sentenza, nei termini di cui in motivazione, segue il rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte, che, in diversa composizione, provvederà, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, al riesame dell'appello erariale, tenendo conto dei seguenti principi di diritto:

A) «In tema di contributi pubblici, ed ai fini della determinazione dell'imponibile iva, qualunque sia la sovvenzione erogata all'operatore/beneficiario, perché essa possa collegarsi al prezzo corrisposto dai terzi fruitori del servizio prestato dall'operatore è necessario che essa incida sul corrispettivo integrale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi, così da consentire al venditore o al prestatore di servizi -beneficiario della sovvenzione- di praticare un prezzo inferiore a quello altrimenti applicabile in assenza di sovvenzione; ad un tempo il solo fatto che un finanziamento possa influire sul prezzo dei beni ceduti o dei



servizi forniti dall'organismo che riceve tale finanziamento non è sufficiente a rendere quest'ultimo sempre imponibile, in quanto sovvenzione direttamente connessa al prezzo, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA. Quel nesso deve considerarsi infatti interrotto qualora i servizi resi siano indirizzati ad una collettività, ossia ad ogni potenziale fruitore, senza che le persone possano essere chiaramente identificate, in questo caso dovendosi calcolare la compensazione senza tener conto dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito>>>;

B) «Ai fini della determinazione delle imposte dirette, ex art. 83, d.P.R. n. 917 del 1986, e con riguardo ai beni pubblici in concessione da devolversi gratuitamente all'ente concedente alla scadenza del rapporto, i contributi pubblici, versati dal concedente per sostenere parzialmente la realizzazione, da parte del concessionario, di prodotti o interventi di miglioramento o ampliamento dei primi, non costituiscono sopravvenienze attive, ex art. 88, comma 3, lett. b) del medesimo d.P.R., ma sono destinati a rilevare in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono. In questa ipotesi il concessionario, ove abbia realizzato interventi incrementativi o migliorativi del bene pubblico in concessione con denaro parzialmente proprio, potrà dedurre ogni anno a titolo di ammortamento un importo calcolato sul costo sostenuto, purché l'ammortamento si arresti a conclusione della deduzione dei costi sopportati di tasca propria, al netto dunque dei contributi pubblici beneficiati».

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese di legittimità. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il suo ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il giorno 13 maggio 2025.

Il Consigliere est.

Francesco FEDERICI

La Presidente

Angelina-Maria PERRINO

