



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 1, riunita in udienza il 13/09/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**LORELLI QUIRINO**, Presidente e Relatore

**DEMOZZI ANDREA**, Giudice

**CUCCARO MICHELE**, Giudice

in data 13/09/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 75/2024 depositato il 23/02/2024

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A06PO01311-2023 IVA-ALTRO 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 35/2024 depositato il 17/09/2024

## **Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso depositato il 23/2/2024 la società "Ricorrente\_1 (in qualità di incorporante della società Società\_1", rappresentata e difesa dagli avv.ti Difensore\_1 e Difensore\_2, impugna l'avviso di accertamento T2A06PO01311/2023, notificato via p.e.c. in data 11 dicembre 2023, relativo ad IVA e correlate sanzioni amministrative per l'anno 2017.

Lamenta la ricorrente: 1. l'illegittimità e comunque infondatezza dell'atto per violazione degli artt. 2, 3 e 13 del d.P.R. n. 633/72, anche in relazione al Regolamento CE n. 1370/2007 e alla normativa provinciale (L. n. 16/1993, L. n. 6/2004 e L. n. 3/2006) come attuata dagli Enti territoriali: i "contributi" contestati hanno natura giuridica, e conseguentemente tributaria, di "contributo a ripiano perdite", che si colloca al di fuori dal campo di applicazione dell'Iva, e non di "corrispettivo" rilevante ai fini Iva. 2. Illegittimità e comunque infondatezza dell'atto per violazione dell'art. 13 del d.P.R. n. 633/72 e dell'art. 73 della Direttiva 2006/112/CE (di cui il citato art. 13 costituisce attuazione), così come interpretato dalla Corte di Cassazione, in base alla giurisprudenza europea, nella sentenza n. 35154/2021, confermata con l'ordinanza n. 25288/2023, riguardante il trattamento Iva dei contributi, analoghi a quelli del caso di specie, erogati dalla Provincia Autonoma di Bolzano alla Società\_2.

In via subordinata si sofferma sulla non punibilità dell'esponente per la sussistenza, nel caso di specie, dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della normativa interessata (art. 10, comma 3 dello Statuto, art. 6, comma 2, del D.Lgs. 472/97 e art. 8, comma 1, del D.Lgs. 546/92). In via alternativamente subordinata rappresenta come dal quadro complessivamente disegnato emerge che i fatti contestati sono incolpevoli e, in quanto tali, non possono configurare un illecito amministrativo per difetto assoluto dell'elemento soggettivo (art. 5 del D. Lgs. n. 472/97). In via ulteriormente subordinata deduce la violazione art. 5 comma 4 d.lgs. n. 471/1997 per aver applicato la sanzione di infedele dichiarazione pur in assenza di un'imposta dovuta, essendo i contributi considerati imponibili soggetti a scissione dei pagamenti (split payment) con obbligo di versamento a carico dell'amministrazione. 6. In via ulteriormente subordinata rappresenta la violazione art. 12, comma 3, d.lgs. n. 472/97, per aver applicato alle sanzioni l'aumento previsto per violazioni relative a più tributi, quando l'avviso di accertamento è relativo soltanto all'imposta sul valore aggiunto. Infine in via di estremo subordine, rappresenta la violazione art. 9 d.lgs. n. 471/97, per non aver commesso la ricorrente alcuna irregolarità nella tenuta/conservazione delle scritture contabili. Chiede quindi di annullare l'atto impugnato e conseguentemente dichiarare che nulla è dovuto per Iva e sanzioni amministrative, con condanna di parte resistente alla restituzione di quanto versato in corso di giudizio e con vittoria di spese e onorari di causa.

Si è costituita in giudizio l'Amministrazione depositando controdeduzioni l'8/4/2024 nelle quali rileva come l'applicazione dell'IVA nei rapporti sorgenti all'interno di un contratto di servizio per il trasporto pubblico locale costituisca circostanza ampiamente diffusa in tutto il territorio nazionale. L'Amministrazione finanziaria contestata la qualificazione data dalla ricorrente dei contributi in parola quali contributi a fondo perduto in quanto versati per il ripianamento delle perdite poiché le compensazioni in esame verrebbero determinate quali corrispettivo per consentire l'erogazione del servizio pubblico affidato ed oggetto delle singole pattuizioni negoziali con gli enti.

Inoltre l'assegnazione di un servizio di Società\_3 conforme al Reg. 1370/2007 implicherebbe un accordo di natura sinallagmatica in forza del quale – a fronte dell'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico – l'operatore riceve la relativa compensazione quantificata nel corrispettivo da porre a base d'asta nel bando di gara ovvero nella lettera d'invito in caso di assegnazione diretta e nella fattispecie che occupa, risulterebbe pacifico e non controverso che la società ricorrente e la PAT abbiano stipulato atti negoziali che dichiarano essere in conformità al Reg. 1370/2007. Se, dunque, gli atti negoziali sono conformi al Regolamento UE e le compensazioni sono corrisposte dall'Ente locale a fronte degli obblighi di servizio pubblico assunti da Ricorrente\_1, ci si trova evidentemente dinanzi a convenzioni negoziali che istituiscono

obbligazioni a prestazioni corrispettive, imponendo un vincolo sinallagmatico e, come tali, le compensazioni in esame soggiacciono inevitabilmente ad IVA in base all'art. 3 del DPR 633/72.

Sempre secondo l'Agenzia delle entrate in presenza di un atto a carattere negoziale in cui un operatore del Società\_3 assume obblighi di servizio pubblico, gli stessi vengono compensati mediante un sistema di remunerazione che soggiace all'imposizione IVA, trattandosi chiaramente di operazioni imponibili. Ed ancora al di là delle denominazioni, il rapporto tra ente locale e gestore del servizio di trasporto pubblico andrebbe sempre ricondotto ad un rapporto contrattuale, né la destinazione dei contributi a ripianamento delle perdite farebbe venir meno la funzione corrispettiva, contrattualmente prevista essendo una caratteristica delle compensazioni.

Peraltro - ricorda l'Amministrazione finanziaria - lo stesso servizio di Società\_3 costituito dalla linea ferroviaria della Luogo\_1 riceverebbe una compensazione soggetta ad IVA quando viene erogato da Società\_4

mentre l'IVA non viene applicata quando è erogato da Ricorrente\_1; a parità di obblighi di servizio ed invariate le normative di riferimento (provinciali e comunitarie), vi sarebbe un discrimine in termini di imponibilità IVA che non ha nessuna logica spiegazione. Inoltre sarebbe escluso che le compensazioni in esame costituiscano erogazioni del socio di maggioranza<sup>8</sup> a copertura o ripianamento dei costi: se infatti la stessa società ricorrente riconosce che le convenzioni stipulate con la PAT sono in applicazione del Reg. UE 1370/2007, ciò implicherebbe necessariamente che le compensazioni di servizio pubblico sono esclusivamente i vantaggi di natura finanziaria erogati da un'autorità competente in cambio dell'assolvimento di un obbligo di servizio pubblico. Chiede quindi il rigetto del ricorso e la condanna alle spese della società ricorrente.

Il 2/9/2024 parte ricorrente ha depositato memorie illustrative insistendo per l'accoglimento della domanda. All'udienza del 13/9/2024 la causa è passata in decisione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene il Collegio che la questione possa essere decisa in conformità ai precedenti ed indirizzi di cui alle ordinanze della S.C., nn.31110, 31144 dell'8/11/2023 e nn.31245, 31248, 31252 e 31254 del 9/11/2023 le quali hanno deciso casi analoghi a quello che occupa, nonché a quanto deciso da questa stessa Corte nella sentenza n.104/2023, depositata il 9/10/2023.

Occorre puntualizzare che l'avviso di accertamento per cui è causa è relativo esclusivamente al recupero di IVA asseritamente dovuta sui contributi pubblici percepiti dalle imprese esercenti il trasporto pubblico locale (t.p.l.), mentre non attiene anche al recupero di imposte dirette, casi ambedue dei quali si è occupata la S. C. nelle surrichiamate ordinanze.

La Cassazione era già intervenuta sulle questioni prospettate, affermando alcuni principi che anche questo Collegio condivide e, segnatamente, che «I contributi pubblici a ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico locale non costituiscono componenti positivi di reddito e, pertanto, sono sottratti ad imposizione diretta» e che «nella valutazione dell'imponibilità dei contributi pubblici ai fini IVA, ciò che rileva è la funzione del contributo ed in particolare la sua diretta connessione col prezzo dell'operazione; il che 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 e, in materia di imposta sui redditi, anche Cass. 30 luglio 2018, n. 20111; 23 ottobre 2013, n. 24012; 17 dicembre 2010, n. 25624).

Con riferimento all'IVA, la richiamata sentenza della S.C. n. 35154/2021 ha precisato che:

è necessario verificare se, oggettivamente, il versamento, da parte della Provincia Autonoma di Bolzano, di un contributo alla società di trasporto consenta a quest'ultima di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che, in mancanza di quella somma, avrebbe dovuto richiedere;

la rilevanza del contributo pubblico ai fini dell'IVA va valutata non in relazione alla qualificazione del rapporto tra la società di trasporto e la Provincia Autonoma, ma in base all'art. 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva (corrispondente all'art. 73 della direttiva IVA), che conferma il senso dell'art. 13 del d.P. R. n. 633 del 1972, a norma del quale 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». Per l'effetto, nella base imponibile dell'imposta vanno 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 di evitare che il versamento di una tale somma provochi un gettito d'imposta inferiore (CGUE, 15 luglio 2004, in causa C-144/02, Commissione/Repubblica federale di Germania; CGUE 9 ottobre 2019, in cause C-573/18 e C -574/18, Soggetto\_1);

nel caso del versamento di somme da parte di terzi ai soggetti passivi, anche se sono interessate tre parti - quella che corrisponde la somma, il soggetto che la riceve e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dal beneficiario - le operazioni considerate come rilevanti ai fini dell'IVA sono quelle erogate in favore del cessionario o del committente (CGUE, 22 novembre 2001, in causa C-184/00, Soggetto\_2, 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 (CGUE, 27 marzo 2014, in causa C-151/13, Soggetto\_3, punto 35).

Questo conferma l'irrelevanza, ai fini della valutazione dell'imponibilità dei contributi di cui si discute (ossia della inclusione o meno di essi nella base imponibile del tributo), della qualificazione del rapporto tra la società che esegue il trasporto locale e la Provincia Autonoma di Trento.

Quel che rileva dunque è la funzione del contributo, dovendosi stabilire se esso sia direttamente connesso col prezzo dell'operazione, e ciò accade quando il contributo venga versato all'operatore beneficiario perché questi: a) fornisca un determinato bene o presti un determinato servizio e b) ne diminuisca proporzionalmente il prezzo.

Quanto al primo aspetto, riguardante la prestazione di un determinato servizio, la circostanza che, a fronte della disponibilità permanente del prestatore a fornire i servizi di trasporto, le prestazioni fornite non siano né predeterminate né personalizzate e che il compenso sia versato in forma di forfait, non compromette il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, se l'importo del corrispettivo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (CGUE, in causa C-151/13, cit., punto 37).

Si giunge a differenti conclusioni qualora dei servizi si avvantaggino non le persone che possono essere chiaramente identificate, ma tutti, e il contributo non sia in alcun modo ragguagliato all'identità e al numero di utenti del servizio (CGUE 16 settembre 2021, in causa C-21/20, Soggetto\_4, punto 37).

Con riferimento al secondo aspetto (diminuzione proporzionale del prezzo), occorre che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dal contributo, nel senso che il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione di servizi devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente all'entità della somma corrisposta al venditore del bene o al prestatore del servizio: è in questo senso che essa va a costituire un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore (Cass. 4 agosto 2020, n. 16660; 19 novembre 2020, n. 26318; 1 aprile 2021, n. 9075).

Nel caso in esame l'art. 25 della Società\_3 9 luglio 1993, n. 16, recante "Disciplina dei servizi pubblici di trasporto in Luogo\_2", per come modificato dall'art. 46 della Società\_3 29 dicembre 2005, n. 20, stabilisce per come segue:

"3. La Giunta provinciale può assegnare contributi, a ripiano delle perdite di esercizio che dovessero eccedere i contributi calcolati con i criteri stabiliti al comma 1, solo in via eccezionale e sulla base del programma di riorganizzazione di cui al comma 4.

4. Nel caso indicato al comma 3, la società di cui all'articolo 4, previa specificazione dei vincoli e dei fattori interni ed esterni non modificabili aziendalmente che hanno determinato il risultato di gestione, elabora un programma di riorganizzazione aziendale che consenta il rientro alla situazione di equilibrio economico in un periodo non superiore al quinquennio.

5. I contributi di cui al comma 1 possono essere assegnati anche alle società esercenti servizi pubblici di trasporto esistenti in regime di concessione ed alle società controllate e partecipate dalla società i cui all'articolo 4 nel caso in cui queste provvedano direttamente alla gestione dei servizi a norma del comma 1 dell'articolo 8.

6. I contributi in conto esercizio possono essere erogati anche in via anticipata, tramite l'assegnazione di acconti, in misura non superiore al 50 per cento dell'assegnazione disposta per l'anno".

La disposizione è stata oggetto di interpretazione autentica con l'art. 17 della Società\_3 21 dicembre 2007, n. 23, secondo il quale "I contributi in conto esercizio erogati alle società esercenti i servizi pubblici di trasporto ai sensi degli articoli 22 e 25 della legge provinciale 9 luglio 1993, n. 16, devono essere intesi come

specificatamente correlati al costo del personale per la quota corrispondente all'incidenza del relativo onere sul costo della produzione delle medesime società”.

Inoltre l'art.6, comma 2 della Società\_3 30 giugno 2017, n. 6, ha stabilito che “Alle imprese che promuovono con misure concrete la mobilità sostenibile negli spostamenti casa-lavoro la Provincia può riconoscere strumenti di premialità che possono consistere anche nella concessione di una maggiorazione dei contributi già previsti dalla normativa provinciale. Con deliberazione della Giunta provinciale possono essere definite le modalità di raccordo degli strumenti di premialità con le discipline amministrative di settore”.

Per quanto riguarda l'IVA occorre allora verificare se, e in quali limiti nel concreto, l'impegno finanziario dell'Ente territoriale di versare i contributi alla società contribuente abbia consentito a questa di erogare le prestazioni di trasporto a prezzi inferiori a quelli che avrebbe dovuto richiedere in mancanza dei contributi, dato che nella base imponibile dell'imposta vanno 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 delle prestazioni di servizi.

Nel caso di specie non risulta dall'atto di affidamento (così come agli analoghi affidamenti a TTE) che il contributo vada a beneficio di utenti determinati, posto che la società svolge il servizio nei confronti di tutti coloro che voglio farne uso, senza alcuna riserva a favore di utenti “specifici” o “personalizzati”; e non potrebbe essere diversamente, se si considera che l'art. 2, comma 1 del fondamentale atto denominato “Condizioni generali di servizio”, cui sono conformati i singoli atti di affidamento, prevede in via generale che “Ai sensi dell'art. 33 della legge provinciale 16 giugno 2006, le attività che l'Ente può affidare alla società, anche disgiuntamente, sono da individuarsi nel contesto dei complessivi servizi pubblici di trasporto urbano o extraurbano erogati dalla Società. I servizi pubblici di trasporto sono definiti quali servizi adibiti normalmente al trasporto collettivo di persone, anche se effettuati in modo saltuario, con itinerari, orari, frequenze e tariffe prestabilite e offerta indifferenziata, compresi i servizi di trasporto per alunni e portatori di minorazioni e i servizi turistici”.

Sempre in stretta aderenza a quanto richiesto dal primo “criterio generale” fissato dalla S.C., nel caso di specie non risulta da alcun atto di affidamento che il contributo sia ragguagliato, oltre che all'identità, al numero di utenti del servizio. Negli atti di affidamento i contributi sono determinati dalla società in base al bilancio consuntivo, corrispondono alla perdita conseguita per lo svolgimento del servizio di trasporto pubblico (che viene ripartita tra tutti gli Enti affidanti in base a una contabilità separata) e sono strettamente funzionali a garantirle il pareggio di bilancio.

Che i contributi erogati dagli Enti territoriali affidanti alla società affidataria non vanno a beneficio di utenti determinati e non sono calcolati in base all'identità e al numero di utenti del servizio, ma costituiscono un ex post meramente funzionale alla copertura dei costi sostenuti dalla società per lo svolgimento indiscriminato del servizio di trasporto pubblico, trova conferma nel fatto che sono stati erogati anche nel periodo COVID in cui il servizio è stato comunque reso ma il numero degli utenti è stato pressoché nullo ed inoltre vengono determinati dalla società annoverandoli nel conto economico, da cui risulta la perdita generale e dunque l'importo necessario a riportare il conto economico in pareggio, in un certo numero di conti economici pari al numero dei servizi svolti e, per tale via, calcolando per ciascun Ente territoriale l'ammontare del contributo dovuto in misura pari alla “frazione” di perdita che risulta, con comunicazione ufficiale da parte della società mediante rendiconto a consuntivo.

Tale ricostruzione prospettata dalla ricorrente e che questo Collegio ritiene condivisibile e convincente non pare smentita dal contenuto dell'avviso di accertamento o dalle difese in giudizio dell'Agenzia delle entrate, con la conseguenza che ricorrono nella fattispecie i presupposti individuati dalla S.C. per ritenere non imponibili a fini IVA i contributi pubblici erogati alla ricorrente.

Le spese vanno interamente compensate stante la particolarità della fattispecie, connotata da una disciplina legislativa regionale peculiare.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Trento, Prima Sezione, definitivamente pronunciando, disattesa ogni contraria istanza, richiesta, eccezione e deduzione, accoglie il ricorso ed annulla l'atto impositivo impugnato. Spese compensate.

Così deciso nella camera di consiglio del 13 settembre 2024.

Il Presidente estensore  
Quirino Lorelli