



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI SARDEGNA SEZ. STACCATA DI SASSARI

SEZIONE 8

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |            |                       |
|--------------------------|---------|------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | ROSELLA | MAURO      | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CARTA   | MARCO      | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | CAGNOLI | LUISA ANNA | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |         |            |                       |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 405/2017  
depositato il 22/06/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 825/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di SASSARI  
contro:

**difeso da:**

PICCIAREDDA PROF. FRANCO  
VIA PANAMA, 95 00100 ROMA

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SASSARI

**terzi chiamati in causa:**

REGIONE AUTONOMA SARDEGNA  
VIALE TRENTO 69 09123 CAGLIARI CA

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101599/2014 IVA-OP.IMPONIB. 2007  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101600/2014 IRES-ALIQUOTE 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101600/2014 IRES-ALTRO 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101600/2014 IRAP 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101604/2014 IRES-ALTRO 2009  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101604/2014 IVA-ALTRO 2009

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 405/2017

UDIENZA DEL

22/03/2018 ore 09:00

N° 415/R/2018

PRONUNCIATA IL:

22/03/2018

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

11/05/2018

Il Segretario

*W. Godda*



(segue)

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9030101604/2014 IRAP 2009  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9031601413/2015 IRES-ALTRO 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9031601413/2015 IVA-OP.IMPONIB. 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TW9031601413/2015 IRAP 2010

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 405/2017

UDIENZA DEL

22/03/2018 ore 09:00

## Fatto

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello contro la sentenza nr. 825/01/16 emessa dalla CTP di Sassari in data 7/7/2016 in relazione ai ricorsi presentati dalla  
contro gli avvisi di accertamento:

nr. TW9030101599-2014 periodo imposta 2007 per II.DD. + IVA;

nr. TW9030101600-2014 periodo imposta 2008 per II.DD. + IVA;

nr. TW9030101604-2014 periodo imposta 2009 per II.DD. + IVA;

nr. TW9031601413-2015 periodo imposta 2010 per II.DD. + IVA .

Tutti gli avvisi erano stati emessi con riferimento a processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza Nucleo P.G. di Sassari in data 25/6/2014; i primi tre, relativi alle annualità 2007-2009, erano stati notificati il 10 novembre 2014; il quarto accertamento era stato notificato il 14 agosto 2015.

La sentenza della Commissione Provinciale di Sassari aveva accolto i ricorsi proposti dalla contribuente relativamente alle annualità di imposta 2007, 2008, 2009, avendo ritenuto la notifica del provvedimento fuori termine, perché non applicabile il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento previsto in presenza di violazione che comporti l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

Inoltre l'Ufficio ha rilevato la erroneità della sentenza in relazione all'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2009 per sopravvenuta decadenza del termine di impugnazione, in quanto l'avviso di accertamento era stato notificato il 29 ottobre 2014, nel pieno rispetto dei termini ordinari di decadenza dell'azione accertatrice previsti dagli artt. 43 DPR 600/72 e 57 comma 3 DPR 633/72.

La sentenza era stata poi impugnata anche con riferimento all'annullamento parziale nel merito dell'accertamento del 2010 con riferimento al rilievo circa la indeducibilità dei costi ai fini IRES e IRAP del: contributo fondo servizi antincendio" ed in relazione al rilievo IVA concernente la sanzione connessa all'omessa regolarizzazione ai fini IVA delle prestazioni di servizi da parte della società Aristeia Service soc. coop. a r.l. riguardanti la "manutenzione del verde esterno" e "pulizia aerostazione", per i quali l'Ufficio Finanziario ha ritenuto la piena fondatezza dei recuperi operati.

Su ogni specifico motivo di appello proposto si farà riferimento in sede di motivazione della decisione.

Parte appellata ha controdedotto e proposto a sua volta appello incidentale nei confronti della medesima sentenza nella parte in cui questa ha dichiarato l'assoggettabilità a IVA delle elargizioni in danaro che la Regione Sardegna aveva concesso alla contribuente da trasferire ai vettori aerei per il mantenimento delle tratte aeree, alla luce della decisione della Commissione Europea del 29 luglio 2016 nr. SA33983 (2013/C).



L'Ufficio Finanziario ha controdedotto all'appello incidentale proposto dalla contribuente \_\_\_\_\_, che per parte sua ha presentato il data 13 novembre 2017 memorie illustrative.

All'esito dell'udienza le parti hanno concluso nei seguenti termini:

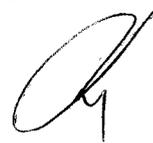
per l'Ufficio Finanziario, accoglimento dell'appello principale con riforma della sentenza impugnata con riferimento ai motivi di appello proposti, confermando la legittimità degli accertamenti per le annualità 2007, 2008, 2009, 2010, nonché delle riprese ivi operate e dei rispettivi contenuti sanzionatori; respingimento dell'appello incidentale della società contribuente;

per la \_\_\_\_\_ accoglimento dell'appello incidentale e conseguente riforma della sentenza di primo grado sia nella parte in cui la società risulta esplicitamente soccombente, sia in riferimento all'omessa pronuncia e per l'effetto dichiarare l'illegittimità e l'infondatezza dell'avviso di accertamento impugnato relativo all'anno 2010; confermare la legittimità della pronuncia di primo grado nella parte in cui ha accolto il ricorso della società contribuente e per l'effetto dichiarare l'infondatezza dell'appello dell'Ufficio; in via subordinata dichiarare la non debenza a titolo definitivo dell'IVA da parte della \_\_\_\_\_ in ossequio al principio della neutralità dell'imposta.

### **Motivazione della decisione**

La sentenza appellata ha ritenuto gli accertamenti emessi per gli anni 2007, 2008 e 2009 illegittimi per decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo derivante dalla disciplina del raddoppio dei termini; l'Ufficio Finanziario ha ritenuto errata la decisione di primo grado per violazione e falsa applicazione dell'art. 43 DPR 600/73 e 57 comma 3 DPR 633/72 e delle disposizioni concernenti le modifiche introdotte con l'art. 2 commi 1 e 2 D.Lgs. 128/2015 e dell'art. 1 commi 130, 131 e 132 L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) in quanto solo gli accertamenti degli anni 2007 e 2008 sono stati emessi in applicazione del raddoppio dei termini, mentre l'accertamento concernente l'annualità 2009 è stato emesso nel rispetto dei termini di decadenza; in particolare la sentenza ha affermato che la disciplina sopravvenuta a seguito della legge di stabilità 2016 avrebbe implicitamente abrogato le precedenti disposizioni in materia di raddoppio dei termini di decadenza determinandone in tal modo l'inapplicabilità.

In effetti, secondo l'Ufficio finanziario, l'operatività del raddoppio dei termini prevista dall'art. 37 commi 24, 25 e 26 DL 223/2006 convertito con modificazioni con L. 248/2006, opera indipendentemente dalla allegazione della denuncia all'AGO all'avviso di accertamento sul presupposto dell'obbligo di denuncia della violazione penale finanziaria, secondo quanto confermato dalla giurisprudenza costituzionale (C.Cost. ord. 247/2011), per cui ciò che rileva è unicamente la sussistenza dell'obbligo di denuncia.





Quanto poi alla sopravvenuta riforma, la modifica operata dal legislatore rende salvi gli effetti degli avvisi di accertamento e degli altri atti impugnabili alla data in vigore del provvedimento, qualora la denuncia sia stata presentata o trasmessa anche oltre il termine ordinario di decadenza, per effetto della disposizione transitoria prevista. Con riferimento poi alle modifiche imposte dalla legge di stabilità 2016, che ha eliminato il raddoppio dei termini per l'esercizio del potere di accertamento, questi sono stati ampliati prevedendo, in caso di presentazione di dichiarazione nulla od omessa, il termine del 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, mentre negli altri casi il termine entro cui gli avvisi devono essere notificato è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

Con riferimento a tali ultime disposizioni, il quadro normativo vigente prevede che gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2016, possono invece essere notificati, sempre a decorrere dal 1<sup>a</sup> gennaio 2016, beneficiando del termine raddoppiato a condizione che la denuncia sia stata presentata o trasmessa entro la scadenza dei termini ordinari (precedentemente previsti) per il potere di accertamento; infine per gli avvisi di accertamento già notificati prima del 1<sup>a</sup> gennaio 2016, restano in vigore le precedenti disposizioni, come modificate dal D.Lgs. 128/2015.

Su tali presupposti, l'Ufficio Finanziario ha ritenuto non fondata la tesi secondo cui le disposizioni introdotte dalla legge di Stabilità 2016 determinino una tacita abrogazione dell'art. 2 D.Lgs. 128/2015, che lasciava inalterato il previgente quadro normativo per gli accertamenti notificati prima del 1<sup>a</sup> gennaio 2016 (caso in esame); soluzione che vede concordare la giurisprudenza di legittimità con sentenze n. 16728/2016 e 26037/2016.

Dal contesto l'Ufficio Finanziario fa discendere la tempestività degli atti di accertamento notificati in capo alla \_\_\_\_\_ per gli anni di imposta 2007, 2008, 2009, essendo pienamente legittima l'applicazione del raddoppio dei termini anche in assenza di formale trasmissione o presentazione della denuncia all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza del potere di accertamento, considerato che il medesimo D.Lgs 128/2015 non ha abrogato alcuna disposizione successiva e ne ha fatti salvi gli effetti.



Le teorizzazioni dell'Ufficio Finanziario non appaiono convincenti né possono essere condivise, anche alla luce di una corretta interpretazione della normativa secondo principi costituzionali che non possono certamente creare disparità di trattamento a seconda della solerzia o meno dell'azione accertativa della P.A. e del principio, implicitamente ricavabile dall'ordinamento costituzionale della retroattività della legge più favorevole.





Con l'espressione "raddoppio dei termini" si intende l'istituto in forza del quale, in presenza di una violazione fiscale che imponga l'obbligo di denuncia per un reato tributario, i termini dell'accertamento tributario vengono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'evoluzione normativa dell'istituto, costantemente accompagnata da interventi della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, oltre che da numerose pronunce di merito, ha trovato la sua ultima cristallizzazione, dapprima, con il D.Lgs. n. 128/2015 (c.d. decreto sulla certezza del diritto) e, poi, con la Legge n. 208/2015 (c.d. legge di stabilità).

Ciononostante, non mancano dubbi e incertezze sulla corretta applicazione dell'istituto anche alla luce degli ultimi interventi normativi e giurisprudenziali. L'istituto del raddoppio dei termini fu introdotto con l'art. 37, commi 24 e 25, del D.L. n. 223/2006; la novella, da un lato, modificò la disciplina dei termini di accertamento nell'imposta sui redditi e nell'IVA e, dall'altro, al comma 26, precisò che le modifiche normative avrebbero avuto applicazione *«a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma degli articoli modificati»* (art. 3 L.212/2000).

Nel 2015 l'istituto è stato ulteriormente modificato con il D.Lgs. n. 128 (c.d. decreto sulla certezza del diritto, attuativo della delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23) che, con l'art. 17, commi 1 e 2, ("Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento"), ha disposto la modifica e l'inserimento, negli artt. 43, c.3, del D.P.R. n. 600 del 1973, e 57, c. 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, del seguente periodo: *«Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini»*.

L'effetto di tale intervento legislativo è stato quello, da un lato, di limitare l'ingresso dell'istituto del raddoppio dei termini, al di fuori delle due condizioni espressamente indicate; dall'altro, di subordinarne l'operatività alla circostanza che la notizia di reato fosse trasmessa dalla Guardia di Finanza entro la scadenza dei termini ordinari.

L'art. 2, comma 3, del medesimo decreto del 2015, ha inoltre circoscritto il campo di operatività di tale intervento ai soli avvisi di accertamento notificati dopo la data di entrata in vigore dello stesso (c.d. clausola di salvaguardia).

Da ultimo, con l'art. 1, commi 130 e 131, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. "Legge di stabilità 2016"), applicabile relativamente al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, le norme coinvolte subiscono un'ulteriore radicale modifica, da un lato, con la soppressione testuale del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali tributarie e, dall'altro, con l'introduzione di nuovi e più ampi termini per la rettifica delle dichiarazioni sui redditi e sul valore aggiunto (da quattro a cinque anni, in caso di presentazione della dichiarazione, e, da cinque a sette anni, in caso di dichiarazione omessa).



L'istituto del raddoppio dei termini, anche per effetto degli interventi legislativi, è stato oggetto di numerose pronunce giurisdizionali che hanno evidenziato:

- relativamente alla problematica degli effetti della mancata allegazione di una copia della denuncia, ai fini del raddoppio dei termini, la giurisprudenza di merito è giunta alla conclusione che la mancanza di allegazione, impedendo all'organo giudiziario la verifica della sussistenza dei presupposti per la configurabilità dell'obbligo di denuncia, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini;
- nel caso di reato prescritto, invece, si è ritenuto inesistente il presupposto del raddoppio dei termini (identificato nell'obbligo di denuncia), proprio per l'avvenuta prescrizione del reato. Ad analoghe soluzioni si giunge, nel caso in cui il procedimento penale sia stato archiviato prima dell'accertamento fiscale;
- inoltre, si è ritenuto che, qualora l'evasione sia inferiore alla soglia penale per la configurazione del delitto di dichiarazione infedele, o la notizia di reato inoltrata all'Autorità giudiziaria non sia fondata, l'Amministrazione non può pretendere il raddoppio dei termini decadenziali.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 247 del 20-25 luglio 2011 ha confermato la legittimità del raddoppio dei termini di accertamento in caso di reato, previsto dal Decreto Legge 223/2006, stabilendo che è conforme alla Costituzione la normativa che prevede il raddoppio dei termini per la decadenza dell'azione accertatrice (in presenza di un reato tributario), anche se la contestazione della violazione penale è stata effettuata in presenza di termini di accertamento già scaduti.

In seguito, tuttavia, si è inizialmente sostenuto, ai fini dell'operatività dell'istituto, il dovere dell'Ufficio di inoltrare la denuncia penale alla Procura entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi (ai sensi dell'art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600/1973).

Tuttavia, con una recente svolta nella direzione proposta dalla Corte Costituzionale del 2011 si è giunto di nuovo a ritenere che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe alcun obbligo di depositare la copia della denuncia penale.

A seguito dell'entrata in vigore, prima del D.Lgs. n. 128/2015 e, poi, della Legge n. 208/2015, il travagliato iter giurisprudenziale si è spostato altrove.

Precisamente, con l'entrata in vigore dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015, qualche isolata posizione di merito ha ritenuto che la clausola di salvaguardia prevista dalla nuova normativa, determinando una ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti assoggettati a termini di accertamento diversi, sarebbe inapplicabile poiché affetta da gravi profili di incostituzionalità (Commissione Provinciale di Torino n. 2019/2015).



In questo modo, si è giunti a ritenere che, per effetto della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, fosse stata implicitamente abrogata e con effetto retroattivo tale clausola di salvaguardia: che è proprio la tesi sostenuta nella sentenza impugnata.

Sul punto è però intervenuta la giurisprudenza di legittimità (riferita anche dall'Ufficio), secondo la quale la novella non avrebbe, neanche implicitamente, abrogato il comma 3 dell'art. 2, D.lgs. n. 128 del 2015 (che lascia immutati gli avvisi già notificati al 2 settembre 2015).

Ne è derivato che, per usufruire del raddoppio, devono sussistere innanzitutto i presupposti per l'invio della notizia di reato; in secondo luogo che, per gli accertamenti notificati fino al 2 settembre 2015, non sarebbe necessaria la trasmissione della denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria entro i termini ordinari di accertamento.

Tale requisito, invece, sussisterebbe solo per gli avvisi notificati successivamente a tale data (Cass. 09 agosto 2016, n. 16728).

Come ha notato parte della dottrina, la pronuncia in esame, che segue come si è detto alcune sentenze di merito di senso opposto (CTR di Lombardia n. 386/2016; cfr. CTP di Venezia n. 18 del 22 gennaio 2016; CTP di Reggio Emilia n. 90 del 4 aprile 2016), si colloca dopo l'intervento della Corte di Cassazione, secondo il quale, in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del DPR n. 600/73 e 57, comma 3, del DPR. n. 633/72, nei testi applicabili "*ratione temporis*", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 (Cass. 30/05/2016, n. 1117; cfr. CTR di Cagliari n. 1 dell'11/01/2017, sez 1).

La recente presa di posizione di legittimità sembrerebbe, in tal senso, distinguere due fattispecie diverse: la prima è quella relativa agli avvisi di accertamento che, anche se relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non sono stati ancora notificati, e per la quale troverebbe applicazione la nuova disciplina (comma 132 dell'art. 1 della L. n. 208/2015). La seconda ipotesi, invece, è relativa agli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016, di già notificati, e per la quale troverebbe applicazione la disciplina previgente (art. 2 del d.lgs. n. 128/2015).

La dottrina ha criticato tale posizione: ritenendo l'indicazione proveniente della Suprema Corte in contrasto con il dato letterale; ha poi recentemente osservato che nel testo del comma 132 della legge di stabilità, invero, non opererebbe alcun riferimento alla sua applicabilità soltanto agli atti che "*non siano stati ancora notificati*" (così come afferma la Corte di Cassazione).





La norma, piuttosto, si limiterebbe ad affermare che la necessità della denuncia entro il termine ordinario sussiste *tout court* per gli avvisi relativi a periodi precedenti a quello in corso al 31.12.2016 (e non anche per quelli successivi). Pertanto, com'è stato giustamente osservato, *«quelle che la sentenza di Cassazione ostenta come sicurezze non emergono affatto dal testo della legge ma rappresentano il frutto di una scelta interpretativa[...] che avrebbe richiesto di essere concettualizzata e vagliata alla luce dei canoni ermeneutici ordinari»*(F.Farri, *Termini raddoppiati e legge di stabilità 2016*).

Pertanto, la Cassazione con ordinanza n. 1425, depositata in data 19 gennaio 2018, ha precisato che per violazioni ai fini IRAP non è mai applicabile il c.d. raddoppio dei termini per l'accertamento; poiché la violazione di questa imposta, infatti, non è ricompresa dal D.Lgs. n. 74/2000 tra quelle che configurano un reato penale tributario.

**A ritenere diversamente si contrasterebbe anche con il divieto, previsto a livello costituzionale, di analogia in ambito penale.**

Tale ultima decisione ci appare quanto mai rilevante e significativa ai fini del ritenere la giurisprudenza di legittimità sopra citata in corso di revisione, poiché quand'anche si dovesse ritenere la validità del raddoppio del termine di accertamento, questo ai fini IRAP lo si dovrebbe comunque espungere dal contesto accertativo posto in essere nei confronti della società accertata.

In sostanza dall'esegesi normativa, questa commissione ritiene che in base a quanto previsto dal comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016, i nuovi termini di decadenza troveranno applicazione a partire dagli avvisi di accertamento riguardanti il periodo d'imposta 2016.

Invece, per gli avvisi di accertamento emessi relativamente ai periodi d'imposta precedenti al 2016, si applicheranno ancora i previgenti termini dell'accertamento (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) ed inoltre rimarrà operativa la previsione del "raddoppio" dei termini solo in caso di violazione penalmente rilevante, ***che tuttavia potrà operare solo qualora la denuncia venga inoltrata entro i termini ordinari di decadenza.***



Al riguardo, si sottolinea che la novella non brilla per chiarezza in punto d'individuazione dei termini di decadenza entro cui dovrebbe essere inoltrata la denuncia necessaria al "raddoppio". Infatti il penultimo periodo del comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità prevede che "il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo". Il primo periodo del comma 132 fa però riferimento ai termini di cui ai nuovi commi 1 e 2 degli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 (che sono in nuovi termini di 5 e 7 anni) i quali, stando sempre al medesimo periodo,



si applicano solo "... agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi".

Da ultimo anche la Corte di Giustizia Europea (pronuncia del 15/2/2017, causa C-317/15), seppure in un diverso contesto, ha posto l'accento sulla anomalia costituita dalla non compatibilità con il diritto dell'Unione europea (TFUE), della previsione normativa in forza della quale l'Amministrazione fiscale possa derogare ai termini di accertamento ordinari applicando un termine di rettifica fiscale prolungato.

Conclusivamente, il raddoppio dei termini per l'accertamento può operare soltanto in conseguenza di una previa denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ad una fattispecie di reato contemplata dal d.lgs. n. 74/00 e soprattutto il raddoppio dei termini può operare solo ove la denuncia all'AGO sia stata proposta entro i termini ordinari di decadenza.

Da quanto precede, l'assenza dei presupposti normativi sopra indicati (essenzialmente la mancata denuncia all'AGO nei termini ordinari di decadenza) rende nulli gli accertamenti relativi agli anni di imposta 2007, 2008 notificati alla contribuente società (dovendosi poi implicitamente rilevare nel caso in oggetto la difficile costruzione di un reato penale tributario nei confronti della persona giuridica: gli amministratori? Il Consiglio di amministrazione o il Presidente della SPA? L'Amministratore delegato? In ogni caso nessuna violazione sembra essere stata riscontrata in mancanza di indicatori probatori che l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto e potuto dimostrare con opportune allegazioni).

Quanto all'anno 2009 evidentemente la sentenza è incorsa in un mero incidente aritmetico, per cui per tale annualità non sussiste il termine di decadenza di emissione dell'avviso di accertamento.

Ciò non di meno, anche per l'annualità 2009 così come per l'annualità 2010, non può essere accolto l'appello dell'Ufficio sulla indeducibilità dei contributi al fondo servizio antincendio ai sensi dell'art. 99 TUIR.

Le società di gestione degli aeroporti debbono pagare un contributo destinato ad alimentare un fondo antincendio istituito dall'articolo 1, comma 1328, legge n. 226/66.

Il fondo è alimentato dalle società portuali in proporzione al traffico aereo generato; per cui, esistono due canali di finanziamento della spesa pubblica da sostenere per garantire il servizio antincendio degli aeroporti: l'addizionale sui diritti d'imbarco e il fondo alimentato dalle società aeroportuali.

È discussa la natura del contributo se tributaria o meno.

La normativa dispone che *«alfine di ridurre il costo a carico dello Stato del servizio antincendi negli aeroporti, l'addizionale sui diritti d'imbarco sugli aeromobili, di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e successive modificazioni, è incrementata a decorrere dall'anno 2007 di 50 centesimi di euro a*





*passaggero imbarcato. Un apposito fondo, alimentato dalle società aeroportuali in proporzione al traffico generato, concorre al medesimo fine per 30 milioni di euro annui. Con decreti del Ministero dell'interno, da comunicare, anche con evidenze informatiche, al Ministero dell'economia e delle finanze, tramite l'Ufficio centrale del bilancio, nonché alle competenti Commissioni parlamentari e alla Corte dei conti, si provvede alla ripartizione del fondo tra le unità previsionali di RG n. 8622,1 2012 Angelina-Ma iarrino estensore 2 base del centro di responsabilità "Dipartimento dei vigili del fuoco, del soccorso pubblico e della difesa civile" dello stato di previsione del Ministero dell'interno>>.*

L'articolo 39 bis DL 159/2007 stabilisce che i corrispettivi e le addizionali sui diritti d'imbarco sono disposizioni che si interpretano nel senso che dalle stesse non sorgono obbligazioni di natura tributaria. Ma con la legge 208/2015, comma 478, il legislatore ha integrato il comma dell'articolo 39 citato, inserendo il periodo «e di corrispettivi a carico della società di gestione aeroportuali relativamente ai servizi antincendio». Anche queste disposizioni dunque in base alla legge del 2015 non darebbero luogo ad obbligazione di natura tributaria.

Si è posto il problema se la legge del 2015 abbia natura interpretativa o innovativa. Secondo la Cassazione (sentenze numero 379/2008 e 3044/2013) essa ha natura interpretativa, mentre le società aeroportuali le attribuiscono natura innovativa. Pur con il dovuto rispetto della opinione autorevole della Cassazione, secondo cui la qualificazione di una disposizione come norma di interpretazione autentica esprime l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore (Cass. ord. n. 27074/2016), non ci sembra che possa essere esclusa la efficacia innovativa della norma, anche perché ove si ponga mente alla prevista retroattività non è infondato il dubbio che la normativa, intesa come meramente integrativa, si scontri con i limiti stabiliti dalla Costituzione dagli articoli 3,24,25,102, comma 1, 111 e 117.

Il contributo al fondo antincendio, in effetti, presenta tutti gli elementi di identificazione dei tributi.



È irrilevante il *nomen juris* («corrispettivi») utilizzato dal legislatore; in realtà, ricorrono tutti i tratti identificativi del tributo: la matrice legislativa della prestazione imposta; la doverosità della prestazione; il nesso con la spesa pubblica; in altri termini, l'obbligo di pagamento del tributo trova la propria fonte esclusiva nella legge e non in un rapporto sinallagmatico tra le parti; infine la prestazione è doverosa in quanto le società non hanno alcun mezzo per sottrarsi.

L'interpretazione di cui l'Ufficio Finanziario si rende promotore appare perciò contrastante con il significato oggettivo della normativa e non costituzionalmente orientato, poiché, in presenza della inconfutabile e oggettiva certezza del dato normativo, un'applicazione difforme sembra ledere il canone generale della ragionevolezza che ogni normativa deve possedere.





Da ultimo, non è assolutamente secondario sottolineare come la Corte di Cassazione a sezioni unite, con sentenza n. 27074/2016, su ricorso proposto da ben 13 società di gestione aeroportuale, ha sollevato questione di legittimità costituzionale proprio della normativa del 2015, in quanto non di norma interpretativa si tratti, bensì di norma innovativa, la quale non precisa il significato del comma 1328° dell'art. 11 n. 296/06, né impone una delle possibili varianti di senso del testo originario, ma detta una disposizione nuova.

Tanto precisato, occorre subito chiarire che l'interpretazione fornita dal giudice di primo grado non si pone in contrasto con l'art. 99 TUIR, siccome vorrebbe l'Ufficio Finanziario secondo cui in giudice avrebbe errato nel non valutare che i contributi contestati non erano stati oggetto di pagamento.

L'art. 99 citato prevede chiaramente, quale disciplina generale, la deducibilità per cassa dei tributi (diversi da quelli sul reddito) certamente e definitivamente dovuti, con il correttivo di cui al comma 2 che prevede che "gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate...": in sostanza la norma non prevede e non richiede (come vuole l'Ufficio) che questi (gli accantonamenti) debbano essere versati o pagati; la *ratio* della norma è proprio quella di consentire all'impresa di dedurre tali tributi, anche eventualmente non pagandoli perché oggetto di contenzioso, a patto che per essi vengano accantonate specifiche somme nel bilancio d'esercizio, in ottica di futura corresponsione.

Il motivo sollevato sul punto dall'Agenzia è quindi privo di pregio, poiché introduce nella normativa un requisito non previsto, rappresentato dalla liquidazione dell'imposta, mentre nessuna previsione in tal senso è presente nel dato normativo specifico.

L'accantonamento viene riconosciuto espressamente dal PVC della Guardia di Finanza che annota come "il contribuente...ha proceduto per ogni singola annualità a partire dal 2007...(sui) dati sul traffico aereo puntualmente segnalati all'ENAC alla rilevazione contabile del contributo...e del corrispondente debito accantonamento". Conclusivamente anche tale punto della sentenza deve essere confermato.



Considerazioni analoghe valgono anche con riferimento alla contestazione dell'Ufficio relativa al disconoscimento della irrogazione di sanzioni per omessa regolarizzazione di acquisti documentati da fatture su cui, secondo l'A.F., la avrebbe dovuto applicare l'IVA.

Premesso che ai sensi dell'articolo 9 del DPR n. 633/1972 i servizi connessi con scambi internazionali sono operazioni non imponibili Iva, l'agevolazione concessa dal legislatore, ovvero la non imponibilità, si giustifica in quanto si tratta di operazioni collegate con scambi internazionali.

Naturalmente il regime di non imponibilità si applica solo se sussiste il requisito della territorialità, e in tale contesto rientrano i servizi prestati nei porti, aeroporti,



aeroporti a mente della normativa citata; in sostanza si tratta di prestazioni di natura tecnica che vengono effettuate nell'ambito dei predetti luoghi ove si svolgono attività commerciali connesse con scambi di carattere internazionale. Ancora una volta l'Ufficio propone un motivo di appello che non può essere condiviso per totale assenza di corrispondenza con la realtà fattuale.

Il riferimento dell'impugnazione è ai servizi resi dalla consistente nella "manutenzione verde esterno" e "pulizia aerostazione" dell'area demaniale di cui la ha la concessione e che integra il "demanio aeroportuale": attività certamente connesse con la gestione aeroportuale internazionale, con la conseguenza che dette operazioni devono essere considerate non imponibili ai fini IVA ai sensi dell'art. 9 comma 1 n. 6 DPR 633/72 citato. Premesso che le operazioni pulizia interna ed esterna e manutenzione del verde aeroportuale rientrano nella manutenzione funzionale, ma non solo, dell'impianto aeroportuale (appare assolutamente rilevante mantenere l'ordine delle piste di decollo/atterraggio di aeromobili nazionali ed internazionali che operano sull'aeroporto internazionale di Alghero, alla stessa stregua del corretto decoro esterno ed interno del sedime aeroportuale, per la prevenzione di qualsiasi tipo di incidente o, peggio ancora, aggressione da fuoco) è di assoluta evidenza e ragionevolezza ritenere che gli spazi riservati a passeggeri, personale in servizio, mezzi di terra e aeromobili sono strettamente interconnessi con l'efficiente svolgimento del traffico aereo e che le attività collegate a tale funzione si debbano identificare nei servizi che "riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto..." ivi compresi zone riservate ai passeggeri, intendendosi queste nella più ampia accezione di spazi esterni e interni, oltre che piste di decollo e atterraggio. Per tutte le operazioni svolte sono state regolarmente emesse fatture dalla fornitrice senza applicazione di IVA, trattandosi appunto di operazioni non imponibili ai sensi della normativa citata; normativa che non è isolata considerato che previsione analoga è prevista dalla R.M. nr. 412446 del 25/1/1978, DL 90/90 convertito in L. nr. 165/90, R.M. 112/1996, Risoluzione Agenzia Entrate nr. nr. 226/E del 5/6/2008; mentre del tutto inconferente risulta il riferimento, cui si appella l'Ufficio Finanziario a giustificazione della propria azione (risoluzione 355/2002), che fa riferimento alla questione della estensione del regime agevolativo a società consortili.

La conclusione è che le operazioni cui viene fatto riferimento sono state fatturate dalla fornitrice senza applicazione di imposta (IVA), trattandosi in effetti di operazioni esenti ai sensi del più volte citato art. 9 comma 1 n. 6 DPR 633/72, ragione per cui appare illegittima la irrogazione della sanzione per omessa regolarizzazione di fatture, fattispecie prevista e punita dall'art. 6 comma 8 D.Lgs. n. 471/97, che presuppone che il contribuente abbia acquistato servizi con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente; mentre nella fattispecie in



oggetto i servizi resi dalla fornitrice sono stati fatturati in esenzione di IVA secondo normativa poiché rientranti nel novero di operazioni intimamente collegate con la natura internazionale dell'attività aeroportuale svolta dalla

Quanto sopra risulta assorbente anche rispetto al rilievo proposto dall'Ufficio Finanziario come motivo di appello sulla insussistenza delle obiettive condizioni di incertezza ai fini della non debenza delle sanzioni, che tuttavia risulta di palmare evidenza secondo quanto previsto dall'art. 8 D.Lgs.546/92.

La sentenza appellata ne ha individuato il presupposto, rettamente considerando estensibile l'esimente, già invocata dalla parte, sussistendo i presupposti di legge per l'applicazione dell'art. 10 comma 3 L. 212/2000 e dell'art. 6 comma 2 D.Lgs. 472/97, secondo cui le sanzioni comunque non devono essere irrogate quando la violazione (in questo caso presunta) dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo di norma tributaria o quando si traduce in mera violazione formale senza alcun debito di imposta, cui fa da corollario il potere riconosciuto e concesso dalla legislazione al giudice tributario di disapplicare sanzioni (ovviamente non penali) in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce, ex art. 8 D.Lgs. 546/92: condizioni che risultano tutte sussistenti nel caso in discussione (Cassazione Civile, sez. tributaria, sentenza 23/03/2012 n° 4685).

Secondo la corte di legittimità per *"incertezza normativa oggettiva tributaria"* deve intendersi una situazione giuridica oggettiva, la quale *"si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto"*, tra cui (ma non esclusivamente) la *"produzione normativa"*, caratterizzata dall'impossibilità (esistente in sé ed accertata dal giudice) di circoscrivere con sicurezza univoca *"la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie"* all'esito del procedimento interpretativo metodicamente corretto.

In termini pratici, l'incertezza normativa oggettiva rappresenta una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza colpevole del diritto.

Tale ragionamento emerge – in effetti – dalla stessa formulazione dell'art. 6 cit., il quale distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa: da un lato quella oggettiva e dall'altro quella determinata dall'ignoranza (quest'ultima caratterizzata da elementi soggettivi del contribuente), pur ricollegando (alle due autonome situazioni) i medesimi effetti.

In sostanza la Cassazione ha affermato il principio secondo cui la menzionata *"incertezza normativa oggettiva"* non ha le proprie *"radici giuridiche"* nell'insipienza ingiustificata (gravante sul contribuente), bensì nella totale impossibilità – abbandonato lo stato di ignoranza – di approdare comunque allo *"stato di conoscenza"* sicura della norma giuridica tributaria.

L'esimente in esame è connessa quindi all'esistenza di una diffusa incertezza applicativa di natura oggettiva e non soggettiva (in questo caso la norma di



riferimento è l'art. 6, comma 4 del D.Lgs. n° 472/97, il quale attribuisce rilievo all'ignoranza inevitabile).

E' fatto notorio che la *ratio* dell'art. 6, comma 2 debba essere ricercata nei principi della *c.d.* certezza del diritto e della *c.d.* tutela dell'affidamento: di conseguenza la rinuncia alla pretesa impositiva deve realizzarsi laddove il contribuente versi in una situazione di incertezza obiettiva e non ricollegata (o ricollegabile) ad un "*presunto status soggettivo*" (di ignoranza).

In definitiva, è ragionevole avanzare la richiesta di disapplicazione di sanzioni tributarie - attraverso l'istituto del citato art. 6, comma 2 - se l'interlocutore è lo stesso ufficio amministrativo, oppure quello dell'art. 8, D.Lgs. n° 546/92, qualora il contribuente sia innanzi al giudice tributario - laddove l'incertezza normativa lamentata - è giustificata da elementi esterni al trasgressore ed idonei ad ingenerare nello stesso uno stato di "confusione giuridica".

Definiti gli estremi dell'appello occorre rispondere all'appello incidentale proposto dalla parte contribuente contro la sentenza della CTP in esame sul punto in cui la stessa ha dichiarato l'assoggettabilità ad IVA delle elargizioni di danaro concesse dalla Regione Autonoma della Sardegna (RAS) alla \_\_\_\_\_ come contributi o finanziamenti, in conto esercizio secondo precisi impegni normativi regionali.

Occorre premettere che nel 2010 la Sardegna ha adottato provvedimenti per sviluppare il trasporto aereo e per garantire per tutto l'anno i collegamenti aerei da e per la Regione da aeroporti nazionali, ma soprattutto internazionali.

I provvedimenti adottati prevedevano finanziamenti agli aeroporti di Cagliari, Olbia in primo luogo e successivamente venne ricompreso l'aeroporto di Alghero gestito dalla \_\_\_\_\_ le società di gestione a loro volta utilizzarono i finanziamenti loro concessi per fornire compensazioni finanziarie a compagnie aeree selezionate.

L'obiettivo di tale compensazione era che queste compagnie aeree aumentassero il traffico aereo verso gli aeroporti sardi e svolgessero le connesse attività di marketing.

Il trasferimento dei finanziamenti regionali dagli aeroporti alle compagnie aeree avvenne a condizioni controllate dalle Autorità Regionali sarde.

Nel gennaio 2013 la Commissione Europea ha avviato un'indagine approfondita per esaminare se il regime in questione fosse in linea con le norme europee ovvero se questo potesse integrare violazione delle stesse in quanto aiuti di Stato.

**A seguito di tale attività la Commissione Europea ha adottato in data 29/7/2016 la decisione SA33983 (2013/C)** sulla questione, già oggetto del presente giudizio promosso con l'appello proposto dalla contribuente \_\_\_\_\_ contro la sentenza della CTP di Sassari in discussione, la quale aveva ritenuto la validità dell'accertamento nr. TW9031601413/2015 con riferimento specifico alla necessaria



sottoposizione a IVA dei contributi regionali come sopra corrisposti alla per l'anno 2010.

Con l'avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate aveva erogato anche sanzioni relativamente alla violazione accertata, mentre il medesimo accertamento era stato considerato nullo in ordine al c.d. Fondo Incendi e ai contratti stipulati con la Aristeia Service soc. coop. a.r.l. (dei quali si è sopra ampiamente detto).

Con riferimento alle sanzioni erogate relativamente alla mancata corresponsione un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore (la RAS) costituisce il controvalore effettivo del servizio svolto dall'utente secondo i principi dettati dalla normativa regionale, sussistendo un nesso di reciprocità tra le operazioni dedotte nel rapporto che ha legato RAS e (aeroporto di Alghero).

Né la natura del rapporto sarebbe mutata, secondo il primo giudice, ove il finanziamento fosse stato qualificato aiuto di stato, giacché in assenza di legislazione che dovesse escludere esplicitamente la sottoposizione ad imposizione fiscale di tali tipologia di aiuto, non verrebbe meno il presupposto di assoggettabilità ad IVA dei finanziamenti corrisposti, poiché la valutazione della Comunità vale solo a ribadire la violazione delle regole del libero mercato, con violazione del patto di libera concorrenza quale principio generale adottato nel mercato comune europeo.

La contesta integralmente tale argomentazione ritenuta frettolosa adesione ad una decisione (quella della Commissione) neppure conosciuta partitamente nel contenuto al momento della redazione della sentenza.

La Commissione Europea con la sopradetta decisione (che la contribuente ha allegato all'atto di appello incidentale) ha ritenuto che, con gli aiuti pubblici concessi, la Regione Sardegna abbia violato le norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato, conferendo a compagnie aeree selezionate che lavorano negli aeroporti di Cagliari e Olbia un vantaggio sleale che deve ora essere rimborsato. **La Commissione ha concluso inoltre che le misure in questione non contengono elementi di aiuti agli aeroporti sardi.**

Tale indicazione decisione riguarda ovviamente, per la identità della posizione, anche l'aeroporto di Alghero.

La decisione della Commissione ha spiegato infatti che:

- gli interventi pubblici a favore delle società non configurano aiuti di Stato ai sensi delle norme dell'UE quando avvengono a condizioni accettabili per un investitore privato (principio dell'investitore operante in un'economia di mercato). Dall'indagine della Commissione è emerso che nessun investitore privato avrebbe accettato di finanziare un tale incremento di traffico aereo, né le connesse attività di marketing. **Il finanziamento pubblico concesso dalla Sardegna configura pertanto un aiuto di Stato ai sensi delle norme UE. Per quanto riguarda gli aeroporti sardi, la Commissione ha concluso che questi**

non hanno ricevuto alcun aiuto statale, poiché il finanziamento pubblico è stato interamente trasferito alle compagnie aeree. Gli aeroporti non hanno quindi tratto alcun vantaggio e sono serviti solo come intermediari per il trasferimento degli aiuti ai beneficiari.

- Per quanto riguarda gli aiuti alle compagnie aeree selezionate operanti negli aeroporti di Cagliari e Olbia, la Commissione ritiene che esse abbiano ricevuto dagli aeroporti una compensazione finanziaria per l'apertura di nuove rotte o l'ampliamento delle operazioni sulle rotte esistenti verso la Sardegna. Questo ha rappresentato per loro un incentivo finanziario per aumentare il traffico aereo verso l'isola. Le compagnie aeree selezionate hanno inoltre ricevuto dagli aeroporti una compensazione finanziaria per lo svolgimento di operazioni di marketing rientranti nelle loro normali attività. La Commissione ritiene pertanto che gli accordi contengano elementi di aiuti di Stato a favore delle compagnie aeree selezionate che volano da e verso la Sardegna.

Il quadro che emerge dalla decisione sembra sufficientemente chiaro nell'escludere gli enti gestori degli aeroporti internazionali sardi da qualsiasi fruizione di aiuti o sovvenzioni o contribuzioni, che perciò stesso debbano essere sottoposti ad imposizione fiscale.

Tuttavia, alle conclusioni adottate dalla Comunità Europea, cioè alla sostanziale esclusione dell'obbligo tributario IVA sulle erogazioni ricevute dalla RAS, si sarebbe dovuto e potuto giungere anche ove l'Ufficio finanziario avesse prestato maggiore analisi critica al meccanismo amministrativo di ripartizione dei finanziamenti concessi.

Le somme erogate dalla Regione Sardegna alle società di gestione aeroportuale hanno avuto il loro inquadramento normativo nella Legge Regionale nr. 6/1995 e nr. 10/2010, quindi, nei documenti di Programmazione Economica e Finanziaria approvati dalla Giunta Regionale sarda per le annualità di interesse al fine di incrementare l'operatività dei vettori aerei operanti sull'Isola per evidenti scopi di sostegno all'attività turistica, settore essenziale e vitale nel contesto socio-economico della Regione.

In effetti dall'iter burocratico-amministrativo previsto dalla normativa (selezione delle compagnie aeree, *quantum* da destinare a ogni gestore aereo operante in proporzione al servizio programmato e/o al maggior onere assunto, ecc.) emerge con assoluta certezza che le compagnie aeree operanti sulla regione erano le uniche beneficiarie dei finanziamenti, in quanto solo tali soggetti erano impegnati per l'implementazione del traffico, col potenziamento delle rotte aeree al fine di favorire maggiori afflussi turistici, a fronte ovviamente di maggiori oneri gestionali da queste affrontati.

Strutturalmente l'Ufficio Finanziario era potenzialmente in grado di verificare che l'Ente Gestore (la \_\_\_\_\_ nel caso di specie) fungeva strumentalmente da mero



intermediario dei flussi economici dalla Regione Sardegna alle compagnie aeree interessate e l'unica prestazione rinvenibile nel meccanismo previsto, che trovava remunerazione nei finanziamenti erogati dalla RAS, era data dal potenziamento dei collegamenti operati dalle compagnie aeree.

Sul punto specifico la sentenza, seguendo le indicazioni dell'Ufficio finanziario, ravvisa un rapporto sinallagmatico da sottoporre a regime IVA secondo le indicazioni di cui alla Circolare 20/E del 2015 dell'Agenzia delle Entrate che determina quali finanziamenti pubblici sono sottoposti al regime IVA, richiamando altresì i principi dettati dalla normativa comunitaria (in particolare gli art. 2 e 73 Direttiva CE 28/11/2006 n. 112, alla luce dell'interpretazione della Corte di giustizia che limita in modo ampio l'ambito oggettivo di rilevanza delle operazioni economiche agli effetti della sottoposizione ad imposta IVA).

I principi comunitari fin dalla prima Direttiva del 1967 e nelle successive versioni fino alla recente Direttiva 2006/112/CE, prevedono che il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Per effetto della disposizione dell'art. 203 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE, quindi, l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura, con la conseguenza che non si potrebbe concretizzare formalmente un obbligo di versamento dell'imposta in assenza di una effettiva cessione dei beni o prestazione di servizi sottostante che rappresenta il fatto generatore ossia il presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Nel contesto della decisione adottata dalla Commissione Europea si dà un inquadramento, del fatto di cui si ragiona, sostanzialmente antitetico ai principi anzidetti e a quanto preteso dal primo giudice che qualifica l'Ente Gestore aeroportuale come parte sostanziale di una prestazione contrattuale, di cui però sfugge la causa del sinallagma.

In concreto la ha operato in condizione di sostanziale dipendenza e subordinazione alle indicazioni fornite dalla Regione Sardegna, in pratica agendo sotto la sua costante direzione, servendo alla guisa di "mano operativa", tale da far venir meno ogni profilo di autonomia nel rapporto e di onerosità e corrispettività della somma erogata.

Ciò è quanto si rinviene nella decisione nel punto in cui si afferma che "i gestori aeroportuali possono essere considerati degli intermediari tra Regione e le compagnie aeree. Essi hanno avviato il regime di aiuti, trasferendo per intero alle compagnie aeree i fondi che hanno ricevuto dalla Regione. Nel fare questo, hanno

 18

agito secondo le istruzioni ricevute dalla Regione attraverso l'approvazione del programma di attività".

I fondi sono transitati direttamente dalla regione Sardegna alle compagnie aeree senza che nessuna somma è stata trattenuta o alcun corrispettivo pagato in favore della società, che nel caso di specie ha esercitato funzione meramente esecutiva, senza che vi sia stata cessione di beni o esecuzione di servizi.

Tale concetto appare evidente nel punto in cui la decisione SA33983 (2013/C) punto 361 stabilisce: "i pagamenti da parte dei gestori aeroportuali alle compagnie aeree per il finanziamento delle attività 1 e 2 sono finanziati con risorse statali (nella misura in cui i gestori aeroportuali hanno ricevuto un finanziamento dalla Regione per finanziare l'attività) e sono imputabili allo Stato".

Alla luce di quanto esposto appare superfluo rilevare anche la erroneità operata dalla sentenza in ordine alla qualificazione dei finanziamenti in oggetto per i quali, si afferma "la natura delle obbligazioni assunte da parte della \_\_\_\_\_ con la Regione Autonoma della Sardegna non muterebbe neppure con la qualificazione del finanziamento erogato come aiuto di stato, giacché la qualificazione del finanziamento quale aiuto di stato, in assenza di legislazione che escluda esplicitamente la sottoposizione a imposizione fiscale, non comporta di per sé il venir meno del presupposto di assoggettabilità dei finanziamenti a IVA..." (p.14 sent.) rientrando nella generale categoria delle prestazioni patrimoniali".

In concreto l'assunto contrasta con la *ratio* della disciplina in materia IVA secondo DPR n. 633/72 e secondo le indicazioni della normativa comunitaria.

Il modello di imposta IVA delineato dalla normativa di riferimento, con specifico riguardo alle indicazioni comunitarie (Sesta Direttiva n. 77/388/CEE e Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE) individua un'imposta plurifase non cumulativa applicata su ogni anello del ciclo produttivo ed acquisita dall'Erario ad ogni passaggio sulla sola differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti.

Perfezionando una definizione che si trova nell'abrogata seconda Direttiva, l'IVA è un'imposta generale percetta con il metodo dei pagamenti frazionati in tutte le fasi negoziali della produzione e della commercializzazione, ivi compresa quella al dettaglio, con un'incidenza complessiva indipendente dal numero e dal genere delle operazioni attraverso le quali si attua il processo produttivo-distributivo.

Il primo giudice erra perché le cessioni di danaro, i finanziamenti a fondo perduto, si configurano come operazioni fuori campo IVA, in quanto non si inseriscono nel procedimento produttiva ma integrano un mero spostamento di capitali; sono esenti IVA ex art. 10 DPR 633/72; il solo presupposto è che il beneficiario del finanziamento non debba rendere alcuna controprestazione nei confronti del soggetto che lo eroga: nel caso di specie le compagnie aeree che hanno percepito i finanziamenti erogati dalla RAS non erano obbligate ad eseguire alcuna controprestazione nei confronti della \_\_\_\_\_, né nei confronti della regione



erogatrice essendo tenute esclusivamente ad aprire nuove rotte internazionali ovvero ad implementare le esistenti, con beneficio dei clienti viaggiatori ed implicito rafforzamento del comparto economico turistico dell'Isola.

Né agevolazioni conseguono alla società aeroportuale, se non vantaggi mediati derivanti dall'aumento del flusso dei viaggiatori.

Gli aiuti di stato resi dalla Regione Autonoma della Sardegna e qualificati tali dalla Commissione Europea sono connotati da assoluta gratuità, sottraendosi così da imposizione IVA, la quale richiede, come sopra sottolineato che l'operazione sia invece onerosa; quindi l'affermazione della sentenza risulta paradossale proprio con riferimento alla riconosciuta natura del finanziamento erogato dalla RAS: gli aiuti di stato nell'ottica comunitaria sono vietati poiché potenzialmente idonei ad alterare la concorrenza nell'ambito del mercato unico e per questo se ne impone la restituzione su ordine della Commissione medesima ai sensi della disciplina regolamentare CE 22/3/1999 n. 659, recante le modalità di applicazione dell'art. 108 TFUE, proprio perché la restituzione del finanziamento è finalizzata alla eliminazione dei vantaggi concorrenziali che l'aiuto ha procurato, al fine del recupero di una sorta di "parità delle armi" che i trattati europei hanno solennemente sancito col principio della libera concorrenza.

Nel caso di specie, stante la decisione della Commissione Europea le compagnie aeree che hanno illegittimamente beneficiato di tali aiuti saranno tenute alla restituzione e rimborso dell'importo di aiuto che hanno ricevuto.

In sostanza non è possibile individuare nel finanziamento erogato dalla RAS alla alcun rapporto contrattualistico, come pretenderebbe l'Ufficio Finanziario, che ha individuato nella fattispecie un non meglio definito rapporto di prestazioni turistiche (come specificamente e oralmente indicato nell'udienza).

Conclusivamente appare del tutto dirimente, ai fini dell'accoglimento dell'appello incidentale, la puntualizzazione contenuta nella decisione citata a mente della quale la responsabilità dell'aiuto di stato fornito con il finanziamento ricade esclusivamente sull'Ente Regione, con espressa esclusione di responsabilità da parte del gestore aeroportuale.

Irrilevante appare, infine, l'ulteriore motivo dell'appello incidentale incentrato sul principio della neutralità dell'imposta secondo le indicazioni comunitarie alla luce del completo accoglimento del motivo principale incentrato sulla non debenza dell'IVA sul presupposto del riconoscimento del finanziamento pubblico come aiuto di stato.

Il completo accoglimento dell'appello incidentale, con la conferma della sentenza relativamente agli annullamenti degli avvisi di accertamento già sanciti nella sentenza appellata, esime dall'intervenire sull'ulteriore motivo di appello sollevato



dall'Ufficio Finanziario circa l'esclusione delle sanzioni relativamente alle violazioni che l'Ufficio ha preteso di individuare.

Tuttavia anche sul punto specifico occorre ribadire che la sentenza ha chiaramente enunciato i principi a mente dei quali sussistono elementi di obbiettiva incertezza su interpretazione e portata applicativa delle disposizioni tributarie incidenti sull'applicazione del sistema sanzionatorio: le anzidette argomentazioni supportano largamente l'affermazione alla stessa stregua delle amplissime argomentazioni proposte dall'Ufficio finanziario e dalla contribuente.

La totale soccombenza dell'ufficio finanziario comporta l'obbligo del pagamento delle spese processuali nei confronti di parte contribuente per entrambi i gradi di giudizio; nella valutazione di queste si è tenuto conto della complessità degli argomenti trattati e della incidenza degli stessi, anche con riferimento ai rilievi di carattere penalistico sollevati dall'Amministrazione Finanziaria per affermare e giustificare il raddoppio dei termini concessi per riconoscere la legittimità degli accertamenti espletati (che peraltro non si sottraggono a rilievi di natura meramente pretestuosa con riferimento alle articolate vicende tributarie sottese); in tale ottica le spese devono essere quantificate negli esatti termini corrispondenti alla pari richiesta formulata da parte dell'Ufficio Finanziario nella propria nota spese e indicate in dispositivo.

#### **P.Q.M.**

la Commissione Tributaria Regionale di Sassari, in parziale riforma della sentenza appellata, rigetta l'appello principale dell'Ufficio Finanziario e accoglie l'appello incidentale della parte; per l'effetto annulla l'accertamento relativo agli anni 2009 e 2010; conferma per il resto la sentenza di primo grado.

Condanna l'Ufficio Finanziario al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio che liquida in accessori di legge.

**Sassari 22 marzo 2018**

Il Presidente estensore

Mauro Rosella

