



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE



RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

2

2019

maggio/agosto

Fondata nel 1999 da | *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
ANDREA AMATUCCI, FABRIZIO AMATUCCI,
PETER ESSERS, JACQUES MALHERBE,
GIOVANNI PUOTI, CLAUDIO SACCHETTO,
ROMAN SEER, PIETRO SELICATO,
JOSÈ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ



SAPIENZA
UNIVERSITÀ
EDITRICE

SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE



RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata nel 1999 da • *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Directors*

ANDREA AMATUCCI
Università Federico II - Napoli

FABRIZIO AMATUCCI
Università Federico II - Napoli

PETER ESSERS
Tilburg University

JACQUES MALHERBE
Université Catholique - Louvain

GIOVANNI PUOTI
Università Telematica Niccolò Cusano - Roma

CLAUDIO SACCHETTO
Università di Torino

ROMAN SEER
Ruhr Universitaat, Bochum

PIETRO SELICATO
Università Sapienza - Roma

JOSÈ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ
Universidad Nacional de Educacion a Distancia UNED - Madrid

2

2019

Maggio/Agosto



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

PIETRO BORIA

L'ordine internazionale della competizione fiscale 7

GIUSEPPE VANZ

The implementation in Italy of art. 4 ATAD and the European principle of proportionality 33

CARLO GARBARINO

L'impatto sulle convenzioni fiscali del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting 47

MARÍA JOSÉ LÓPEZ SÁNCHEZ

El impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo en la República de Cuba 89

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

LORENZO PENNESI

Recenti sviluppi giurisprudenziali in tema di transfer pricing, realizzo delle perdite ed onere della prova (Nota a Commissione Tributaria Regionale di Milano - Sez. XX - Sent. n. 928 del 1° marzo 2019) 121

MARCELLA MARTIS

Riflessioni sul trattamento IVA dei finanziamenti pubblici. Il caso delle società aeroportuali. Profili di diritto interno e comunitario (Nota a Commissione Tributaria Provinciale Cagliari, Sez. III, Sent. n. 49 del 18 gennaio 2019 (udienza del 10 dicembre 2018)) 145

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and Surveys

MATTHIEU POSSOZ, BART BUYTAERT

The Belgian implementation of the EBITDA interest deduction limitation 179

VALERIO NENZI

Il contratto di stock lending tra qualificazione civilistica e abuso del diritto in materia fiscale 211

FABIO RUSSO

Profili comunitari della detrazione dell'IVA nel contratto di irregolare somministrazione di forza lavoro 241

VINCENZO CARBONE

The PIF Directive and its implications on the Italian tax system 277

FRANCESCO VITOLO

Il fenomeno del riciclaggio e del finanziamento al terrorismo mediante criptovalute: studio, applicazioni e metodologie di contrasto di una nuova «zona grigia» 295

STEFANIA SCARASCIA MUGNOZZA

Tax reform proposal aimed at encouraging Italy's economic growth (Meeting review) 323

Italy, Provincial Tax Court of Cagliari, Sec. 3, Decision no. 49 of January 18th, 2019 (hearing December 10th, 2018).

Chm. G. CORRADINI - Rapp. M. CONTINI

Money distribution - Financing for public purpose - Airport companies' brokerage - Bilateralism and onerousness of the service - European Commission's orientation - State aids - VAT exclusion.

Financing provided by Sardinia to a local airport managing company is not relevant to the application of VAT, according to d.P.R. n. 633 del 1972, articles 2 and 3. In fact, the aim of those provisions is the public interest to promote air traffic. Moreover, they are the result of non synallagmatic contracts. In those circumstances, the airport managing company is merely the intermediary in a procedure of funds distribution for a public purpose, while the airline companies are the real beneficiaries. This approach is confirmed by the principles of European Union Law, as interpreted by the European Commission, which qualified those kinds of financial contribution as State aids, therefore incompatible with the VAT requirements because of their lack of the onerousness requisite.

Italia, Commissione Tributaria Provinciale Cagliari, Sez. 3, Sentenza n. 49 del 18 gennaio 2019 (udienza del 10 dicembre 2018)

Pres. CORRADINI - Rel. CONTINI

Erogazioni di danaro - Finanziamenti per il perseguimento di finalità pubbliche - Intermediazione società aeroportuali - Sinallagmaticità e onerosità della prestazione - Orientamenti della Commissione Europea - aiuti di Stato - Esclusione IVA.

Non sussistono i requisiti per l'imponibilità ai fini IVA ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione ai finanziamenti erogati dalla Regione Sardegna in favore del gestore aeroportuale. Tali elargizioni sono, infatti, connotate dalla rilevante finalità pubblica della promozione del traffico aereo, e si atteggiano, altresì, quali prestazioni prive di sinallagmaticità. La compagnia gerente lo scalo aereo si configura, d'altro canto, quale mero intermediario, e ciò nell'ambito del procedimento di erogazione di una misura di promozione pubblica, in cui le effettive beneficiarie sono le compagnie aeree. L'impostazione è confermata dai principi euronitari richiamati dalla Commissione Europea, che ha qualificato tali sovvenzioni quali aiuti di Stato, incompatibili con i presupposti dell'IVA, in quanto di per sé privi dell'elemento dell'onerosità.

Riflessioni sul trattamento iva dei finanziamenti pubblici. Il caso delle società aeroportuali. Profili di diritto interno e comunitario*

Marcella Martis**

* Articolo sottoposto a revisione con il sistema della *blind peer review*, nel rispetto dell'apposito regolamento adottato da questa Rivista.

** Ricercatrice Università di Cagliari - Facoltà di Giurisprudenza.

Abstract

The Provincial Tax Court of Cagliari, with the commented Judgment, was asked to decide the discussed case of the right classification, regarding VAT requirements, of public financing in favor of public or private economic players.

Contrary to the opinion asserted by the Tax Administration, the Court considered this kind of funds as «public contribution», therefore excluding their relevance for the VAT because of the lack of its objective requirement. In fact, the Court considered that the obligation of the airport managing company, which firstly received the money, was an unspecified facere to pursue a general public interest.

Therefore, properly the Court stated that the contract between Sardinia and the company was not a mandato senza rappresentanza, as it was contrary considered by the Guardia di Finanza, neither a contratto di somministrazione, as it was contrary considered by the Tax Administration, because both those interpretations need the parties to have synallagmatic obligations.

This approach is confirmed by the European Commission, whose Decision no. SA33983 2013/C of July 29th 2016 stated that this kind of contribution, distributed by the airport managing companies to the airlines companies in order to follow the public interest pursued by the Sardinian Law n. 10/2010, is incompatible with the European market. In fact, the Commission qualified the contribution given to the airlines companies as a potential State aids, that is totally incompatible with an obligation for the beneficiary to do something, and, therefore, considered the airport managing companies as merely intermediary.

Abstract

Con la sentenza in rassegna, la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari è stata chiamata a pronunciarsi sulla dibattuta questione del corretto inquadramento ai fini IVA delle erogazioni di denaro effettuate dalla Pubblica Amministrazione a soggetti pubblici o privati.

Il collegio giudicante, non condividendo l'iter argomentativo dell'Amministrazione resistente, ha ricondotto le somme contestate all'interno dei «contributi pubblici», con conseguente relativa esclusione dall'ambito di applicazione dell'IVA per difetto del presupposto oggettivo. I giudicanti hanno infatti individuato nel rapporto tra la società aeroportuale e la Regione Sardegna, un obbligo di *facere* «generico» per il perseguimento di fini istituzionali di carattere generale.

È stato quindi correttamente esclusa l'inquadrabilità del suindicato rapporto nell'ambito del mandato senza rappresentanza, come inizialmente ipotizzato dalla Guardia di Finanza di Cagliari o, come da ultimo sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, nel contratto di somministrazione, e ciò in quanto entrambe le ipotesi avrebbero richiesto la sussistenza di un vincolo sinallagmatico fra le presunte controprestazioni.

Le conclusioni assunte con la pronuncia in analisi, hanno ricevuto l'avallo della Commissione Europea che, con la Decisione n. SA33983 2013/C del 29 luglio 2016, ha concluso per l'incompatibilità con il mercato interno della compensazione finanziaria erogata dalle società di gestione aeropor-

tuale alle compagnie aeree per il finanziamento delle attività di cui alla legge della Regione Sardegna n. 10/2010. La Commissione ha, infatti, qualificato i finanziamenti erogati alle compagnie aeree quali potenziali aiuti di Stato, radicalmente incompatibili con l'esecuzione di controprestazioni onerose, ed ha definito gli operatori aeroportuali quali meri intermediari.

SOMMARIO: 1. Introduzione al tema di indagine; 2. Il concetto di sinallagma contrattuale quale chiave di volta per la corretta definizione del rapporto intercorrente tra la Regione Autonoma della Sardegna e la società di gestione aeroportuale; 3. La natura delle somme erogate dall'Ente Regionale ai gestori aeroportuali alla luce della disciplina IVA e della Prassi; 4. La qualificazione quali aiuti di Stato dei finanziamenti regionali secondo l'interpretazione della Commissione Europea.

1. Introduzione al tema di indagine

Con la sentenza in commento, la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari ha aggiunto un ulteriore tassello alla tematica relativa al corretto inquadramento ai fini IVA delle erogazioni di denaro effettuate dalla Pubblica Amministrazione a soggetti pubblici o privati.

Nello specifico, l'organo giudicante ha accolto il ricorso avverso un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate contestava ad una società esercente attività di servizi connessi al trasporto aereo presso l'aeroporto di Cagliari, l'omessa fatturazione in favore della Regione Autonoma della Sardegna (RAS) dell'importo di euro 1.834.708,59, ricevuto quale contributo per l'attività di promozione turistica del territorio regionale attraverso il traffico aereo.

L'Amministrazione aveva ravvisato, infatti, un «rapporto contrattuale» tra la Regione e la società aeroportuale, in forza del quale l'Ente collettivo sarebbe stato destinatario di «precisi obblighi» di fare. La previsione di specifiche obbligazioni, a fronte dell'erogazione in denaro ricevuta dal beneficiario, avrebbe rappresentato il compenso per il servizio effettuato.

Sulla base di tale impostazione, gli importi erogati dalla RAS sarebbero stati qualificabili come corrispettivi per prestazioni di servizio, con conseguente imponibilità ai fini IVA, ai sensi dell'art. 3, co. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

I Giudici non hanno condiviso l'*iter* argomentativo dell'Amministrazione, riconducendo, al contrario, le somme contestate all'interno dei «contributi pubblici», con conseguente relativa esclusione dall'ambito di applicazione dell'IVA per difetto del presupposto oggettivo.

In particolare, secondo la Commissione Tributaria Provinciale, nel rapporto tra la società aeroportuale e la Regione Sardegna, pur essendo individuabile un obbligo di *facere* «generico» per il perseguimento di fini istituzionali di carattere generale, non sarebbe sussistito alcun nesso di reciprocità tra le parti contraenti.

I giudici di prima istanza hanno, infatti, escluso che il suindicato rapporto potesse essere inquadrato nei termini di un mandato senza rappresentanza, come inizialmente ipotizzato dalla Guardia di Finanza di Cagliari o, come da ultimo sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nel proprio atto impositivo, come un contratto di somministrazione, e ciò in quanto entrambe le ipotesi avrebbero richiesto la sussistenza di un vincolo sinallagmatico fra le presunte controprestazioni.

Né, secondo la Commissione Tributaria, dall'esame delle convenzioni stipulate tra le parti sarebbero emerse delle clausole riconducibili a quelle tipiche dei contratti a prestazioni corrispettive quali, a titolo esemplificativo, quelle risolutive espresse o *de facto*, o le pattuizioni attributive del diritto di recesso¹.

I giudici cagliaritari si sono soffermati, inoltre, sui rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti nell'operazione contestata, individuabili nella Regione Sardegna, negli enti gestori aeroportuali, e nelle compagnie aeree che servono l'isola, non ravvisando alcuna sinallagmaticità tra le prestazioni.

L'assenza di corrispettività è stata in particolare individuata nella circostanza che il gestore aeroportuale non porrebbe in essere una prestazione specifica, connotata da una propria autonomia e rilevanza economica, e distinta dalla prestazione posta in essere dalla compagnia aerea.

Ebbene, anche in base al meccanismo operativo sopra riportato, la Commissione è giunta a qualificare il rapporto tra il gestore aeroportuale e

¹ La Commissione Tributaria di Cagliari non ha, peraltro, mancato di porre in rilievo come l'impostazione adottata in favore del contribuente sia suffragata dalla stessa Prassi, che affrontando la questione del corretto trattamento IVA delle erogazioni di denaro effettuate dalle Amministrazioni Pubbliche in base alla natura sinallagmatica o meno del prezzo, ha ritenuto assoggettabili ad IVA i soli contributi pubblici aventi natura di corrispettivo. In particolare, come meglio si vedrà *postea*, con la Circolare del 21 novembre 2013, n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate, ha configurato un contributo pubblico in termini di onerosità, rilevante ai fini IVA, solo in presenza di un sinallagma contrattuale.

la Regione Sardegna nei termini di un generico obbligo di *facere*, rappresentato, per l'appunto, dall'obbligo di perseguire fini istituzionali di carattere generale.

Non senza porre in rilievo come i Giudici si siano espressamente conformati ai principi espressi dalla Commissione Europea che, intervenuta sulla vicenda degli aeroporti sardi, nel qualificare gli importi erogati dalla Regione Sardegna ai gestori aeroportuali in termini di «aiuti di Stato» in favore delle compagnie aeree, ha definitivamente inquadrato le società aeroportuali come dei meri intermediari².

Con riserva di un più ampio approfondimento, sia sufficiente precisare fin da ora che un finanziamento qualificato quale aiuto di Stato risulta essere radicalmente incompatibile con l'esecuzione di controprestazioni onerose, discendenti da specifici accordi contrattuali³.

L'IVA, infatti, quale imposta indiretta volta a tassare il consumo e, in sostanza, il valore aggiunto che si realizza nelle varie fasi che compongono il ciclo economico, è chiaramente inapplicabile agli aiuti di Stato, giacché l'onerosità delle prestazioni si configura come uno degli elementi qualificanti dell'imposta⁴.

² In tal senso cfr. *infra*, *amplius*, par. 4. La natura non corrispettiva (bensì contributiva) delle somme erogate agli aeroporti sardi è oggi pienamente e irrevocabilmente confermata dalla Commissione europea, con la Decisione SA33983 2013/C, del 29 luglio 2016 (pubblicata nella versione italiana anche nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 18 ottobre 2017), emessa a conclusione della procedura avviata il 23 gennaio 2013 in materia di aiuti di stato, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 2 del Trattato UE. In tale pronuncia, le erogazioni di denaro sono state qualificate «aiuto di Stato» in favore delle compagnie aeree, mentre le società di gestione aeroportuale sono state considerate dei meri «intermediari» deputati ad erogare le somme dalla RAS ai beneficiari effettivi.

³ Come verrà meglio chiarito nel prosieguo del presente lavoro, secondo quanto stabilito dall'art. 107, co. 1 del TFUE: «... sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». Vi è una sostanziale incompatibilità tra gli aiuti di Stato, finalizzati ad alleggerire gli oneri gravanti sul bilancio solo per una cerchia ristretta di imprese residenti od operanti sul territorio nazionale, ed il mercato comune. Questo perché gli aiuti di Stato potrebbero distorcere la concorrenza tra le imprese residenti nel territorio comunitario e, nell'ipotesi in cui dette misure dovessero essere giudicate illegittime, il Paese concedente dovrà procedere a recuperarle al fine di ripristinare la situazione precedente alla concessione degli aiuti ritenuti illegittimi.

⁴ L'assenza di una qualsivoglia controprestazione, resa dalle compagnie aeree che beneficiano dei finanziamenti in favore della società aeroportuale, funge infatti da cartina di tornasole in ordine alla qualificazione di questi ultimi.

Sulla tematica è intervenuta la normativa comunitaria (in particolare, con gli articoli 2 e 73

2. Il concetto di sinallagma contrattuale quale chiave di volta per la corretta definizione del rapporto intercorrente tra la Regione Autonoma della Sardegna e la società di gestione aeroportuale

Dall'analisi sinteticamente svolta, emergono tutti i punti cardinali di un'indagine volta alla disamina di una tematica, quella della natura delle sovvenzioni in denaro da un Ente Pubblico a una società di servizi aeroportuali, che sebbene si appalesi di grande attualità a livello di diritto eurounitario, non è sufficientemente valorizzata dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Proprio in tal senso, il presente lavoro si soffermerà sulla natura degli emolumenti sopra citati, la cui indagine risulta essenziale al fine di individuare il corretto trattamento tributario.

Orbene, un criterio generale per qualificare la natura delle erogazioni quali corrispettivi riconducibili ad un rapporto sinallagmatico o, al contrario, quali sovvenzioni a fondo perduto, va prioritariamente ricercato nella normativa di riferimento.

L'erogazione di contributi da parte delle Amministrazioni pubbliche deve, infatti, necessariamente trovare uno specifico fondamento nella legge, nell'accordo intercorso tra le parti, o in una convenzione che ne preveda l'erogazione, non essendo consentito al soggetto beneficiario di poter liberamente disporre del finanziamento una volta che questo sia stato erogato.

Proprio in tal senso, non può prescindersi dall'individuazione della normativa di riferimento che disciplina tali elargizioni. Le somme erogate dalla Regione Sardegna alle società di gestione aeroportuale trovano la propria fonte nelle Leggi Regionali n. 6/1995 e n. 10/2010; il quadro viene completato dai documenti di Programmazione Economica e Finanziaria approvati dalla Giunta Regionale sarda e dai relativi Protocolli di attuazione intercorsi tra la Regione Sardegna e la società aeroportuale⁵.

della Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112), che seguendo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, configura un'operazione come imponibile qualora tra le parti intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente. Solo in difetto di una correlazione tra l'attività finanziata e l'elargizione di denaro viene escluso il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93).

⁵ Cfr. Legge Regionale 7 aprile 1995, n. 6 «Disposizioni per la formazione del bilancio

Dalla combinata lettura della suindicata normativa, emerge che le somme di cui si indaga la natura sono finalizzate ad incentivare la ricettività turistica dell'isola, con il potenziamento dei collegamenti aerei nazionali e l'implementazione delle rotte internazionali, così da consentire la destagionalizzazione delle rotte esistenti e rafforzare l'economia regionale.

È allora evidente come il meccanismo istituito rappresenti una soluzione reciprocamente vantaggiosa, che agevola la mobilità dei passeggeri da un lato, e gli introiti regionali derivanti dal turismo dall'altro.

E così, l'art. 6 della legge regionale del 1995, prevede testualmente la costituzione di un fondo «... per gli interventi di pubblicità istituzionale, promozione e tutela delle attività produttive e sociali, nonché dell'immagine della Sardegna...».

Più di recente, l'art. 3 della legge regionale n. 10 del 2010, è intervenuto a disciplinare espressamente l'erogazione di finanziamenti a titolo di compensazione di obblighi di servizio pubblico a favore delle società di gestione aeroportuale della Sardegna, chiarendo definitivamente come lo scopo di tali finanziamenti sia quello di promuovere lo sviluppo del traffico aereo e dei flussi turistici che ne derivano, con rafforzamento e consolidamento del mercato⁶.

Anche le Convenzioni più volte menzionate nella sentenza, stipulate tra la Regione e il gestore aeroportuale, fanno espresso riferimento alle strategie di interesse regionale e agli obiettivi programmatici che l'ente pubblico si prefigge di realizzare, indicando i compiti assunti a tal fine dalle società di gestione⁷.

annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 1995)», nonché, Legge Regionale 13 aprile 2010, n. 10 «Misure per lo sviluppo del trasporto aereo», e documenti di Programmazione Economica e Finanziaria approvati dalla Giunta Regionale sarda e dai relativi Protocolli di attuazione intercorsi tra la Regione Sardegna e la società aeroportuale.

⁶ Cfr. art. 3 Legge Regionale 13 aprile 2010, n. 10 secondo cui i finanziamenti di cui sopra hanno lo scopo di «mantenere e consolidare la propria azione volta allo sviluppo del traffico aereo internazionale anche al di fuori del tradizionale periodo estivo, attraverso l'istituzione di collegamenti di linea plurisettimanali, anche a basso costo, ... con la finalità di concorrere all'ampliamento della stagione turistica in Sardegna e contribuire in tal modo alla promozione ed allo sviluppo del territorio isolano»; nonché, quello di «promuovere lo sviluppo ed il consolidamento dei flussi turistici internazionali verso la Sardegna durante l'arco di tutto l'anno (...) la realizzazione delle condizioni per l'apertura di nuovi collegamenti aerei di linea verso nuove capitali europee anche attraverso la promozione della destinazione Sardegna nei mercati di interesse».

⁷ E così, con due distinte convenzioni, stipulate nel 2006 e nel 2007, la Società gerente l'aeroporto di Cagliari si è determinata a perseguire, di concerto con la Regione Sardegna,

Da una semplice lettura delle disposizioni citate e della documentazione richiamata, appare evidente che lo scopo perseguito dalla Regione non sia quello di ottenere specifiche prestazioni, peraltro individuate in modo puntuale, bensì quello di raggiungere obiettivi di interesse generale identificati unilateralmente dall'Ente pubblico, non riconducibili all'interno di un rapporto obbligatorio sinallagmatico, ma tutt'al più qualificabili come dei meri condizionamenti teleologici del beneficio concesso⁸.

Deve tuttavia specificarsi come il perseguimento di un interesse di pubblica utilità, non sia di per sé sufficiente ad escludere la fruizione di contributi pubblici dall'ambito applicativo dell'IVA, ben dovendosi verificare, sul piano sostanziale, l'effettiva assenza di sinallagmaticità nel rapporto⁹.

degli specifici obiettivi, tra cui la promozione dello sviluppo e del consolidamento dei flussi turistici internazionali verso la Sardegna mediante l'adozione di idonee iniziative di *marketing* ed *advertising*, nonché l'apertura di nuovi collegamenti aerei e di nuove linee verso capitali europee, anche attraverso la promozione della regione Sardegna come destinazione di interesse nei mercati di riferimento. In sostanza, la Regione si è impegnata ad erogare dei contributi economici con lo scopo di perseguire i sopra citati obiettivi, ma con l'ulteriore previsione di far acquisire tali risorse, senza la previsione di penalità, anche nel caso di mancato raggiungimento degli obiettivi stabiliti. Le suindicate convenzioni sono state concluse in attuazione di un Protocollo di intesa perfezionato nel 2003 tra l'Assessorato al turismo della regione Sardegna e la società aeroportuale operante presso lo scalo cagliaritano, finalizzato alla destagionalizzazione ed all'ampliamento dei flussi turistici verso la Sardegna attraverso lo sviluppo del traffico aereo. Deve necessariamente precisarsi come il Protocollo, quale strumento di esercizio della funzione istituzionale dell'Ente, trovi il proprio fondamento nell'art. 83 della L.R. n. 6 del 1995, da cui si evince che la Regione, dopo aver attribuito alla Presidenza della Giunta regionale la competenza relativa alla «programmazione degli interventi di pubblicità istituzionale, promozione e tutela delle attività produttive e sociali, nonché della stessa immagine della regione (cfr. co. 1)», ha previsto l'istituzione di un apposito fondo per l'attuazione dei relativi interventi (cfr. co. 6). Come emergerà *infra*, le operazioni poste in essere dalla società di gestione aeroportuale per raggiungere i riportati obiettivi di rilevanza pubblica, individuati unilateralmente dall'Ente, non costituiscono adempimento di una prestazione pattuita nell'ambito di un rapporto obbligatorio di tipo sinallagmatico.

⁸ Su tale aspetto, sul fondamento normativo, e sul concreto atteggiarsi della prassi, cfr. *infra*, par. 3.

⁹ Sulle varie ricostruzioni dottrinali del concetto di «sinallagma» (o corrispettività) e sulla relazione di «sinallagmaticità» (o causa di scambio) cfr., senza pretesa di esaustività, E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1955, p. 321 ss.; A. PINO, *Il contratto con prestazioni corrispettive. Bilateralità, onerosità e corrispettività nella teoria del contratto*, Padova, 1963, *passim*; F. CARRESI, *Il contenuto del contratto*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1963, p. 365 ss.; A. CATAUDELLA, *Bilateralità, corrispettività ed onerosità del contratto*, in *Studi in onore di G. Scaduto*, Padova, 1967, p. 12 ss.; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1980, p. 224 ss.; C.M. BIANCA, *Il contratto*, Milano, 2000, p. 488 ss.; L. BIGLIAZZI GERI, *Della risoluzione*, II, in *Comm. Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 1988, p. 9 ss.

Più ampiamente sul rapporto con le categorie civilistiche, cfr. A. CARINCI, *I profili di rilevanza*

Occorre infatti ulteriormente verificare se il soggetto beneficiario sia tenuto all'esecuzione di una specifica attività e/o prestazione, oppure se rappresenti un mero tramite, dovendo limitarsi a trasferire le somme a terzi «esecutori». Se l'interesse è solo quello generale, e non è ravvisabile alcuna corrispettività tra le prestazioni, ci si trova, ovviamente, al di fuori della cornice di riferimento della disciplina dell'IVA¹⁰.

fiscale del contratto: spunti di riflessione, in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità*, a cura di V. FICARI - V. MASTROIACOVO, Torino, 2014, p. 408 ss.; V. FICARI, *Le dimensioni della corrispettività, onerosità, gratuità e liberalità nel diritto tributario dell'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, p. 803 ss. Sulla corrispettività ed onerosità nell'IVA, si veda anche L. CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in F. TESAURO (diretto da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, p. 54 ss.

Sul concetto di corrispettivo, in correlazione con quello di causa, si veda tra gli altri, G. SCALFI, *Osservazioni sui contratti a prestazioni corrispettive*, in *Riv. dir. comm.*, 1958, p. 470 ss. In relazione alla giurisprudenza civile, la nozione di contratto con prestazioni corrispettive è enunciata da Cass., 30 luglio 1984, n. 4534, in *Giust. civ. Mass.*, 1984, 7^a ed., ancor prima, da Cass., 15 novembre 1958, n. 3721, *Rep. Foro it.*, 1958, *Obbligazioni e contratti, ad vocem*. Secondo l'insegnamento tradizionale, un contratto sinallagmatico o con prestazioni corrispettive, è caratterizzato dall'esistenza di un nesso di reciprocità tra le prestazioni e/o le attribuzioni patrimoniali convenute in esso dalle parti. Più specificamente si ravvisa la sinallagmaticità nell'ambito di quei contratti in cui gli obblighi nascenti a carico di entrambi i soggetti dell'accordo sono ordinati tra di loro secondo una relazione qualificata, di talché l'una si ponga a fondamento ed a ragione giustificativa dell'altra.

La correlazione tra le controprestazioni, peraltro, può esprimersi in diversi modi, a seconda che il condizionamento sia riferibile alla nascita o all'operatività del contratto. Più precisamente, si parla di sinallagma genetico quando l'interdipendenza delle prestazioni è posta a fondamento del contratto, nel senso che l'impossibilità iniziale di una di esse travolge, rendendo nullo e improduttivo di effetti, l'intero contratto. Mentre, viene indicata con la locuzione «sinallagma funzionale» quella più attenuata forma di interdipendenza, che acquista rilevanza giuridica nella fase attuativo-esecutiva del contratto, rendendo la parte *in bonis* non più obbligata, bensì facoltizzata ad eseguire la propria prestazione.

¹⁰ Al fine di invocare la sussistenza di un nesso di corrispettività, non appare sufficiente il dato estrinseco dell'esistenza di prestazioni a carico di entrambe le parti di un contratto, necessitando un legame particolare tra la prestazione e la controprestazione. Questo collegamento biunivoco, che secondo la formulazione più moderna va qualificato come nesso di reciprocità, implica, come detto, una speciale interdipendenza tra le prestazioni, nel senso che le vicende dell'una, condizionano normalmente le sorti dell'altra. La norma codicistica che esprime l'interdipendenza funzionale, nel senso sopra descritto, è l'art. 1460, c.c. relativo all'eccezione per inadempimento. In base a tale disposizione, nei contratti con prestazioni corrispettive ciascuno dei contraenti può rifiutarsi di adempiere la sua obbligazione, se l'altro non adempie o non offre di adempiere contemporaneamente la propria. Nell'ipotesi di turbamento del sinallagma, l'ordinamento offre il suindicato strumento di reazione stragiudiziale, che ha la funzione di conservare e mantenere integro l'equilibrio contrattuale tra le prestazioni convenute. Presupposto per l'esperibilità del rimedio è unanimemente considerata la violazione attuale del nesso di corrispettività, fattore in conseguenza del quale sorgerebbe in capo al contraente leso nel suo interesse alla conservazione

Ebbene, nella sua ricostruzione l'Ufficio ha inquadrato il rapporto concessorio intercorso fra la Regione e la società aeroportuale come un contratto sinallagmatico, fornendone tuttavia una contrastante qualificazione, ora in termini di «contratto di somministrazione», ora di «mandato senza rappresentanza».

Già l'incertezza ed il contrasto interpretativo manifestato dall'Ente impositore, testimonia la difficoltà di ricondurre ad un qualsivoglia schema contrattuale il rapporto intercorso fra il gestore e la regione Sardegna.

L'organo giudicante ha tuttavia escluso, si ritiene correttamente, la fondatezza di entrambe le ricostruzioni offerte dall'Amministrazione.

E, infatti, quanto al preteso inquadramento del rapporto nell'ambito della somministrazione, è sufficiente precisare che, nella sistematica codicistica, con tale contratto una parte si obbliga a eseguire a favore delle altre prestazioni periodiche o continuative di cose o di servizi, verso corrispettivo di un prezzo (art. 1559 c.c.). Vengono così disciplinate in una cornice contrattuale unitaria una pluralità di prestazioni che si succedono nel tempo, quali manifestazioni di un unico rapporto obbligatorio, secondo una ripetizione periodica o continuativa¹¹.

La giurisprudenza e la dottrina intervenute sull'argomento, sono concordi nel ritenere la somministrazione un contratto di durata a prestazioni corrispettive, la cui controprestazione deve essere in denaro, o comunque avere ad oggetto normalmente una dazione di cose, e giammai l'erogazione di servizi¹².

dello *status quo*, il diritto (potestativo) di paralizzare la domanda dell'altro partner contrattuale, rendendo legittimo un rifiuto della prestazione altrimenti non consentito. Sulla tematica, cfr. R. SACCO, *I rimedi sinallagmatici*, in *Tratt. dir. priv.*, 10, *Obbligazioni e contratti*, Torino, 1995, p. 599 ss.; R. SCOGNAMIGLIO, *Contratti in generale*, Milano, 1980, p. 269; F. MESSINEO, *Contratto* (dir. priv. - Teoria generale), in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 784 ss. e ID., *Contratto in genere*, I, in *Tratt. dir. civ. e comm.* diretto da CICU e MESSINEO, Milano, 1973, p. 747; M. ALLARA, *La vendita*, Torino, 1958, p. 666; voce enciclopedica di L. BIGLIAZZI GERI, *Eccezione di inadempimento*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., VII, Torino, 1991, p. 331 ss.

¹¹ La somministrazione è un contratto autonomo di durata, consensuale, non formale, sinallagmatico e commutativo, dal quale emergono due obbligazioni, una a carico del somministrante, rappresentata dalla dazione di beni (cose o servizi), e l'altra a carico del somministrato, anch'essa di dare, in particolare di pagare un corrispettivo, normalmente in denaro. L'effetto del tempo si ripercuote sull'articolazione e sullo svolgimento della relazione bilaterale. L'interdipendenza o reciprocità caratteristica del rapporto obbligatorio si manifesta nell'ambito di tale contratto in una pluralità di momenti, che sono, contestualmente, di esecuzione e di adempimento solutorio di entrambe le obbligazioni.

¹² Sul punto si deve precisare come il fondamento di tale ricostruzione sia stato contestato da una recente dottrina, che pur prendendo le mosse dalla disciplina che il codice civile dedica alla somministrazione di cose, ha precisato come in realtà la suindicata disciplina risponda ad uno schema di composizione degli interessi propri della successione nel tempo di una pluralità

Ebbene, una semplice disamina delle caratteristiche del contratto di somministrazione porta ad escludere qualunque parallelismo con il rapporto tra la Regione e la società aeroportuale, non ravvisandosi alcuna prestazione né unitaria, né periodica in capo alla società gerente di cui trattasi, e ciò a ragione della totale assenza del profilo della corrispettività.

Anche la diversa tesi che inquadra la convenzione stipulata fra la regione Sardegna ed il gestore aeroportuale nell'ambito del rapporto di mandato senza rappresentanza non coglie nel segno, non tenendo conto della particolarità della vicenda in esame.

Valga premettere che, ai sensi dell'art. 1703 c.c., il mandato è il contratto col quale una parte (mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (mandante).

In relazione a tale figura contrattuale, da una mera lettura della norma, appare estraneo allo scopo del contratto l'esecuzione di servizi in favore del mandante¹³. Il Legislatore, nell'indicare diverse forme di determinazione

di prestazioni, senza che assuma alcun rilievo la circostanza che queste ultime consistano in una mera consegna di cose, ovvero in una sequenza di servizi che non necessariamente sono rappresentati da una *res* fisica da consegnare. Per tale motivo una interpretazione coerente e sistematica delle norme positive conduce ad un allargamento dell'oggetto della prestazione al di là del tenore letterale dell'art. 1559 del c.c. Cfr. sul tema R. BOCCHINI - A.M. GAMBINO, *I contratti di somministrazione e di distribuzione*, 2011, *passim*.

Il profilo sinallagmatico del rapporto in questione si rileva, non solo in relazione all'obbligazione duratura del somministrante e all'obbligazione di pagare il corrispettivo del somministrato, ma anche nel rapporto che si instaura tra le singole prestazioni rese dal somministrante e le rispettive controprestazioni del somministrato. Tra i vari contributi intervenuti ad analizzare le varie sfaccettature che caratterizzano il contratto in oggetto, cfr. R. BOCCHINI, *La somministrazione di servizi*, Padova, 1999, *passim*; R. BOCCHINI, *Della somministrazione*, in D. VALENTINO, *Dei singoli contratti*, in *Comm. Gabrielli*, Torino, 2011, p. 165 ss.; P. BOERO, *La somministrazione*, in G. Cottino, a cura di, *Contratti commerciali*, in *Tratt. Galgano*, XVI, Padova, 1991, p. 237 ss.; O. CAGNASSO, *Diritto di prelazione e patto di preferenza nella somministrazione*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1980, p. 49 ss.; ID., *Eccezioni dilatorie e risoluzione per inadempimento nel contratto di somministrazione*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1981, p. 419 ss.; ID., *La somministrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XI, 3, II ed., Torino, 2000, p. 817 ss.; G. COTTINO, *Del contratto estimatorio. Della somministrazione*, in *Comm. c.c. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1970; L. FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, *La somministrazione di cose*, in R. Bocchini - A.M. Gambino, a cura di, *I contratti di somministrazione e di distribuzione*, in *Tratt. contratti Rescigno-Gabrielli*, Torino, 2011, p. 549 ss.; V. MANGINI - M. RUDAN BRICOLA, *Il contratto di appalto. Il contratto di somministrazione*, in *Giur. sist. civ. comm.* Bigiavi, Torino, 1972; M. NUZZO, *Somministrazione (contratto di)*, in *Enc. dir.*, XLV, Milano, 1990, p. 1270 ss.; A. Luminoso, a cura di, *Contratti d'impresa, I*, Milano, 1993; G. ZUDDAS, *Somministrazione. Concessione di vendita. Franchising*, in *Tratt. Buonocore*, sez. II, t. 3, vol. II, Torino, 2003; v. G. CIAN - A. TRABUCCHI, *Commentario breve al Codice Civile*, Padova, 2012, p. 1557.

¹³ In questo senso, A. TORRENTE - P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, p. 739 ss.; G. MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Trattato di diritto civile*

convenzionale che riguardano l'oggetto di tale contratto, ha precisato che il mandato può essere attribuito con rappresentanza (art. 1704 c.c.), allorché il mandatario sia deputato ad agire in nome e per conto dell'altra parte (c.d. *contemplatio domini*), o senza rappresentanza (art. 1705 c.c.) allorché al mandatario sia stato conferito il potere di agire in nome proprio¹⁴.

Ebbene, solo il mandato senza rappresentanza risulta assoggettabile ad IVA per espressa previsione normativa. Infatti, l'art. 3, co. 3, ultimo periodo, del d.P.R. 633/1972¹⁵, dispone che le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza vengano considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario¹⁶.

Al contrario, laddove il mandatario sia titolare del potere di rappresentanza, il rapporto giuridico si instaura – anche ai fini IVA – direttamente tra il mandante ed il terzo, determinando l'irrelevanza tributaria dell'interposizione. Tuttavia, perché una operazione possa essere ricondotta all'interno del mandato senza rappresentanza, deve ravvisarsi un duplice passaggio che conduce alla realizzazione di un'unica operazione¹⁷.

italiano, diretto da F. VASSALLI, vol. VII, Torino 1957; E. TILOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. Trim. Dir. E Proc. Civ.*, 1969, I, p. 872 ss.; G. MIRABELLI, *Dei singoli contratti*, in *Comm. codice civile*, IV, tomo III, Torino, 1991, p. 559; A. LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, Trattato di diritto civile e commerciale, diretto da A. CICU e F. MESSINEO, vol. XXXII, Milano, 1984, *passim*; ID., *Il mandato*, Torino, 2017, p. 18 ss.; F.M. DOMINEDÒ, *Mandato* (diritto civile), in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1987, *passim*; M. GRAZIADEI, voce *Mandato*, in *Digesto*, IV ed. - Disc. Priv., XI, Torino, 1994, p. 154 ss.; M.C. BIANCA, *Diritto civile*, III, Milano, 2000, p. 93 ss.

¹⁴ Nella prima ipotesi, il mandatario agirà non solo per conto del mandante in forza del contratto, ma anche in suo nome in ragione della procura a lui rilasciata, determinandosi una deviazione in favore del gerito, sia degli effetti sostanziali che di quelli formali dell'atto gestorio. Al contrario, nel mandato senza rappresentanza, di regola i diritti e gli obblighi derivanti dal negozio di gestione, sono posti in capo al mandatario, cfr. A. LUMINOSO, *Mandato*, in N. Lipari - P. Rescigno, a cura di, *Diritto civile*, p. 406.

¹⁵ L'art. 3, co. 3, ultimo periodo, del d.P.R. 633/1972 ha recepito l'art. 6, co. 4, della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/ce (cd VI Direttiva CEE, corrispondente all'art. 28 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006).

¹⁶ Il mandato senza rappresentanza riceve ai fini IVA una particolare disciplina: i rapporti tra mandante e mandatario perdono la loro neutralità, assurgendo ad autonomi presupposti per l'applicazione del tributo. Tale ricostruzione pare essere conforme all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, secondo cui, nel rapporto di mandato senza rappresentanza – ai fini IVA – il mandatario che agisce per conto del mandante è come se ricevesse o fornisse i servizi in nome proprio (vedi Corte di Giustizia 14 luglio 2011, causa C-464/10).

¹⁷ Per riconduzione degli effetti in capo al mandante, non può intendersi, genericamente, la sussistenza di un mero beneficio in capo a questi conseguente alle operazioni realizzate da parte del mandatario. Quest'ultimo deve, infatti, realizzare specifici atti giuridici, aventi lo scopo di trasferire in capo al mandante tutti gli effetti dei negozi posti in essere sulla base del mandato.

Dall'analisi degli atti posti in essere tra la regione Sardegna e il gestore aeroportuale, e in base all'interpretazione della normativa sopra richiamata, la Commissione ha ritenuto come non vi sia stato alcun ritrasferimento, in capo all'Ente Regionale mandante, degli effetti dei contratti stipulati dalla società aeroportuale mandataria con i singoli vettori.

Nello specifico, il gestore, unitamente alle compagnie aeree coinvolte, era tenuto a predisporre il programma di attività da avviare nello scalo al fine di promuovere il territorio regionale come meta turistica.

La regione Sardegna, a seguito di una analisi sull'idoneità del programma proposto, procedeva ad autorizzare i relativi impegni di spesa, che avrebbe provveduto successivamente a rimborsare nel momento in cui le compagnie aeree avrebbero dato esecuzione al programma presentato e concordato con l'Ente regionale.

Si tratta, chiaramente, di un'operazione connotata da una sostanziale unicità funzionale, e da cui si evince come la società aeroportuale non effettuasse alcuna specifica prestazione.

È pertanto evidente che i rapporti tra la regione Sardegna e l'ente aeroportuale non possano ricondursi al mandato senza rappresentanza.

Difatti, qualora la società gerente avesse agito in adempimento del predetto schema tipico, in adempimento degli obblighi ricondotti dall'ordinamento in capo al mandatario senza rappresentanza (artt. 1705 e ss. c.c.) – la società aeroportuale avrebbe dovuto ritrasferire alla regione Sardegna tutte le somme pattuite nei singoli contratti con i vettori aerei.

Non senza porre in rilievo come ai sensi dell'art. 1719 c.c., il mandante sia tenuto a somministrare al mandatario i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato e per l'adempimento delle obbligazioni che, a tal fine, il mandatario ha contratto in proprio nome¹⁸.

¹⁸ Seppure in altro contesto e con differenti effetti giuridici, ai soli fini di un inquadramento sistematico di talune operazioni rilevanti in tema di IVA, appare opportuno richiamare una problematica che concerne l'attività (*rectius* prestazioni) tra mandante e mandatario che si è sviluppata in relazione ai rapporti tra assicuratori e coassicuratori in ordine all'applicazione o meno dell'IVA. Infatti, da tale fattispecie, di cui si è occupata più volte la Corte di Giustizia UE, e recentemente anche la Suprema Corte di Cassazione, sembra possano trarsi utili spunti di riflessione (cfr. C.G.U.E., C-380/99, *Bertelsmann AG v. Finanzamt Wiedenbrück* del 3 luglio 2001; C.G.U.E., C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise* del 25 febbraio 1999, punto 16; C-8/01, *Assurandor-Societetet*, che agisce per conto della *Taksatorringen v. Skatteministeriet* del 20 novembre 2003, punto 34 e C-76/99, *Commission of the European Communities v. French Republic* del 11 gennaio 2001; C.G.U.E., C-88/09, *Graphic Procédé v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique* del 11 febbraio 2010; C.G.U.E., C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg* del 2 maggio 1996; C.G.U.E., 17 marzo 2016, C-40/15, *Aspiro SA*; Cass.

Pertanto, anche sotto questo profilo di indagine, le somme corrisposte

4 novembre 2016, n. 22429, con commento di L. SABBI, *La Corte di Cassazione illustra finalmente i criteri per la determinazione del regime applicabile alle operazioni di coassicurazione nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, Suppl. online, 5/2017).

Nella vicenda sottoposta al vaglio dalla Suprema Corte, di cui alla sentenza n. 22429/2016, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'autonomia/indipendenza delle attività poste in essere da una compagnia di assicurazione delegataria (nell'interesse delle altre coassicuratrici), con conseguente assoggettamento ad Iva delle commissioni di delega introitate e dei riaddebiti sia delle «spese esterne», sia delle «spese interne», affermando che questi costi – quantificati nei cd. «diritti di liquidazione» – venivano conseguiti dalla delegataria a titolo di compenso per la autonoma attività svolta nell'interesse delle altre coassicuratrici.

Tale contestazione era fondata anche sulla considerazione che le prestazioni rese non erano un *unicum*, come già ricordato, rispetto a quelle inerenti al contratto d'assicurazione e che il rapporto tra le assicuratrici era costituito da un «mandato senza rappresentanza» con conseguente applicazione dell'art. 3, co. 3, ultima parte del decreto Iva che prevede che «Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario».

Secondo l'interpretazione proposta dalla parte pubblica, non sarebbero esenti da Iva i compensi derivanti dall'attività resa dal singolo coassicuratore in forza della predetta clausola di delega.

È interessante osservare come la questione affrontata dai Giudici nazionali e da quelli comunitari (nel caso dapprima citato in tema di coassicurazione), sia rilevante sotto due profili.

Il primo concerne la disciplina IVA applicabile ai rapporti derivanti tra mandante e mandatario (con o senza rappresentanza) nell'interesse del mandante, anche alla luce del disposto dell'art. 3, co. 3, ultimo inciso del d.P.R. n. 633/72, dianzi richiamato, a condizione che tali prestazioni siano rese a titolo oneroso con la conseguenziale erogazione di un corrispettivo.

La Cassazione, anche sulla scorta dei precedenti della giurisprudenza comunitaria, è giunta alla conclusione che in simili ipotesi (seppur solo astrattamente riconducibili al caso di specie) tale attività/prestazione non sia assoggettabile ad IVA.

Il secondo aspetto, che viene in evidenza sempre dalla lettura della giurisprudenza europea, è costituito dall'unicità della prestazione sul piano economico e funzionale, in relazione alla nozione di accessorietà (così come delineata dall'art. 12, co. 1, del d.P.R. n. 633/72; cfr. Direttiva IVA n. 2006/112/CE art. 78, par. 1, lett. B), che non è considerata imponibile allorché – come nella fattispecie oggetto di annotazione – formi un *unicum* con l'operazione principale. Anche in questo caso si deve trattare, comunque, di una prestazione accessoria alla prestazione principale per la quale sia previsto un corrispettivo.

La Corte di Giustizia, sul punto, ha avuto modo di precisare che «Una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore». La Corte ha altresì statuito che un'operazione articolata deve valutarsi unitariamente ai fini Iva, nel caso in cui «due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale».

Su tale solco si è mossa la Cassazione, la quale ha osservato che quando l'operazione è costituita da un *unicum*, sotto il profilo economico questa non deve essere artificiosamente divisa in più operazioni e ciò proprio al fine di non alterare il corretto funzionamento del sistema Iva e di non falsare la concorrenza.

dalla Regione sarda alla società di gestione aeroportuale, lungi dall'essere riconducibili a corrispettivi di natura contrattuale, debbono qualificarsi come dei meri contributi erogati a copertura dei costi sostenuti per il perseguimento di finalità pubbliche, non rientrando, proprio per tali caratteristiche, nel campo di applicazione dell'IVA.

3. La natura delle somme erogate dall'Ente Regionale ai gestori aeroportuali alla luce della disciplina IVA e della Prassi

Escluse la sussistenza di una forma negoziale autonoma di natura sinallagmatica e l'onerosità della prestazione, appare ora opportuno meglio precisare quale criterio interpretativo possa soccorrere al fine di inquadrare le erogazioni di denaro da parte di enti pubblici nell'alveo dei corrispettivi, oggetto di tassazione ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, o quali sovvenzioni a fondo perduto, fuori campo IVA.

Come è noto, l'IVA, tanto nella sua matrice comunitaria di cui alla Direttiva 112/2006/CE, quanto nella disciplina nazionale di cui al d.P.R. n. 633 del 1972, è un tributo che incide funzionalmente sulle attività economiche, sottoponendo ad imposizione le sole operazioni che comportino l'immissione di beni e servizi al consumo.

Lo schema di attuazione dell'imposta, a mezzo del meccanismo della rivalsa e della detrazione, mira a colpire il consumatore finale, mentre i soggetti IVA (imprenditori e professionisti) svolgono una funzione strumentale al versamento in *itinere* del tributo.

Appare chiaro, così argomentando, che il fatto espressivo di capacità contributiva rilevante ai fini della debenza dell'IVA è dato dal consumo di beni o servizi, con tassazione del valore aggiunto che il bene o il servizio acquista ad ogni passaggio economico.

La stessa Corte di Giustizia ha stabilito che «il sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, una imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo di beni o servizi»¹⁹.

Ne consegue che, tanto nella cessione di beni, quanto nella prestazione di servizi, l'elemento centrale che connota la commercialità dell'operazione ai fini dell'imposizione IVA è dato dalla presenza di un atto a titolo one-

¹⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 4 febbraio 1988, n. 391/85.

roso, effettuato, cioè, in ragione di un corrispettivo (art. 2 e 3 del d.P.R. 633 del 1972). Esso costituisce il *prius* logico dell'imponibilità ai fini IVA, giacché in sua assenza un'operazione non può dirsi né commerciale, né destinata al consumo²⁰.

Ciò premesso, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, si è in presenza di una operazione rilevante ai fini IVA allorché il versamento di una somma di denaro nei confronti di un soggetto esercente attività d'impresa, arti e professioni si configuri come adempimento di un'obbligazione, assunta all'interno di un rapporto a prestazioni corrispettive di carattere sinallagmatico²¹.

²⁰ Sul tema non può non citarsi la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale l'onerosità della prestazione va valutata in funzione qualitativa non quantitativa, con verifica della sussistenza di una controprestazione a fronte del bene o del servizio ricevuto dal soggetto passivo. A supporto di tale tesi, si vedano CGUE, 27 ottobre 2007, C-93/10, GFKL; 11 luglio 2007, C-277/05, *Société thermale d'Eugénie – Les – Bains*; 14 novembre 2000, C-142/99, *Floridiénne e Berginvest*.

²¹ L'art. 1 del d.P.R. 633 del 1972, inserisce nel campo di applicazione dell'IVA sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizi. I successivi artt. 2 e 3 del medesimo decreto presidenziale definiscono, rispettivamente, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, con individuazione di un elenco di ipotesi assimilate o escluse.

E così, l'art. 2 definisce le «cessioni» di beni, come atti a titolo oneroso che importino trasferimento della proprietà, oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere.

La medesima norma, al secondo comma, elenca una serie eterogenea di ipotesi assimilate alle cessioni, in cui sono assenti alcuni elementi della nozione generale e che, pertanto, in mancanza della disposta assimilazione, non vi rientrerebbero. In particolare, le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti; i passaggi di beni tra committente e commissionario e viceversa.

Anche la categoria delle operazioni espressamente escluse dalle cessioni di beni (di cui all'art. 2, co. 3), si caratterizza per una certa eterogeneità. Per ciò che concerne, in particolare, la tematica oggetto di esame, deve segnalarsi la fattispecie della cessione di somme di denaro, cui sono riconducibili anche i contributi erogati dallo Stato e da enti pubblici. In tale ipotesi il passaggio di denaro può dar luogo ad una mera movimentazione, conseguente alla distribuzione di contributi «a fondo perduto» ai beneficiari, per il perseguimento di interessi di carattere generale, quali ad es. il sostegno alla ricerca scientifica e tecnologica. Sul punto cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 2019, p. 735 ss.

Per quanto attiene alla nozione di «prestazione di servizi», soccorre l'art. 3 del d.P.R. 633, che nel riprodurre la stessa struttura dell'art. 2, introduce una previsione di carattere generale, unitamente alle assimilazioni e alle deroghe.

In base alla definizione generale, viene considerata una prestazione di servizi ai fini iva ogni prestazione effettuata dietro corrispettivo in dipendenza di una serie di contratti, tipicamente riconducibili al compimento di un'opera o di un servizio. Si tratta di una indicazione meramente esemplificativa, rilevando l'esecuzione di un obbligo che non sia di dare, a fronte di un corrispettivo. La Corte di giustizia UE individua una prestazione come imponibile

Anche i contributi erogati da Enti pubblici possono, pertanto, assumere rilevanza ai fini IVA se erogati a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia, quando tra il soggetto pubblico ed il destinatario del contributo intercorra un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In tale ultimo caso, infatti, il contributo ricevuto dal beneficiario si configura come compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Per converso, allorché il beneficiario del contributo non assuma un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, le somme erogate nei suoi confronti dall'Ente pubblico non sono qualificabili come corrispettivi, bensì come contributi a fondo perduto. Questi ultimi, costituendo delle cessioni di denaro finalizzate al perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, esulano dall'ambito di applicazione dell'imposta.

E infatti, sono esclusi dall'IVA solo i contributi erogati a fronte dell'adempimento di una obbligazione sorta nei confronti di un soggetto, che risponda a precisi requisiti specificamente inseriti nel provvedimento che istituisce la sovvenzione, senza che questi sia tenuto ad alcuna controprestazione²².

Tale conclusione, risulta confermata dalla prassi, che ha affermato come la configurabilità di un corrispettivo rilevante ai fini IVA prescinda dalla qualificazione formale delle somme corrisposte, assumendo invece rilievo

nell'ipotesi in cui «tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente», si veda CGUE, 21 marzo 2002, C-174/00, *Kennemer Golf*.

Anche l'art. 3 contiene delle deroghe alla regola generale della corrispettività. La nozione si appalesa, infatti, ampia, ricomprendendo qualunque vantaggio economicamente valutabile per il prestatore che sia causa giustificatrice del servizio. Si tratta, pertanto, di controprestazioni che si concretano non solo nel pagamento in danaro, ma in qualunque operazione suscettibile di valutazione economica. Per una ricostruzione generale degli aspetti più rilevanti in tema di IVA, si vedano, tra gli altri, R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto, passim*, Napoli 1977; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino 1981; S. SAMMARTINO - D. COPPA, *Valore Aggiunto, imposta sul (IVA)*, in *Nov. Dig. It. App.*; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto* in *Enc. Giur. Treccani*, XVI; M. MANDÒ - G. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, 1992, p. 22 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, 2016, p. 825 ss.; ID., *Giurisprudenza delle imposte*, 2011, p. 785 ss.; A. FANTOZZI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 1998, p. 942 ss.; P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 149; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, p. 199; G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2019.

²² Cfr. S. BUTTUS, *Il Project financing ed il suo problematico inquadramento nel sistema dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2017, p. 2436; M. BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, p. 213.

la precisa e dettagliata previsione degli obblighi posti a carico delle parti e delle eventuali sanzioni per l'inadempimento.

In particolare, con la Risoluzione del 11 giugno 2002, n. 183/E, l'Agenzia ha categoricamente escluso l'assoggettabilità ad IVA di contributi - come quelli *de quibus* - erogati da enti pubblici e per finalità pubbliche, in virtù dei peculiari elementi che caratterizzano la fattispecie. Segnatamente, è stato rilevato che «sono ammesse al contributo le spese effettivamente sostenute ...; è previsto che le risorse assegnate restano comunque acquisite ..., senza ulteriori penalità ... anche nel caso in cui si verificano inadempimenti tali da far dichiarare la risoluzione unilaterale della convenzione. (...); non emergono, inoltre, pattuizioni proprie dei contratti a prestazioni corrispettive (...); il contributo è erogato per il perseguimento di interessi di carattere generale»²³.

Successivamente, con la circolare n. 34/E del 2013, l'Amministrazione ha puntualizzato quanto già in precedenza chiarito, confermando in modo inequivocabile la natura non corrispettiva delle somme erogate dalla Regione Sardegna a favore delle società di gestione aeroportuale²⁴. Nel suddet-

²³ Con Risoluzione dell'11 giugno 2002, n. 183/E, l'Amministrazione, a fronte di una specifica istanza di interpello, ha fornito puntuali istruzioni in merito alla assoggettabilità o meno ad IVA di un contributo erogato dal Ministero del Lavoro ad una società per la realizzazione di un programma di alfabetizzazione informatica e della lingua inglese nelle aree depresse del Mezzogiorno. L'Agenzia delle Entrate, in forza delle convenzioni stipulate tra le parti, ha ritenuto che la società destinataria del contributo, esercente l'attività sopra descritta, realizzasse una attività formativa di interesse pubblico, priva, per tale motivo, di profili di sinallagmaticità e, pertanto, fuori dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del presupposto oggettivo. L'Amministrazione ha enucleato le condizioni per poter fruire della erogazione di denaro individuando, nella specifico, l'ammissione al contributo in base alle spese effettivamente sostenute dalla società ed al relativo stato di avanzamento del programma; - l'assegnazione delle risorse da parte della società, senza ulteriori penalità, anche nel caso in cui si fossero verificate delle inadempimenti tali da far dichiarare la risoluzione unilaterale della convenzione; - l'assenza di pattuizioni proprie dei contratti a prestazioni corrispettive, quali clausole risolutive espresse o attributive del diritto di recesso. L'Agenzia ha successivamente confermato il suddetto *iter* argomentativo con la Risoluzione n. 100/E del 25 luglio 2005; la Risoluzione n. 472/E del 3 dicembre 2008; la Risoluzione n. 61/E dell'11 marzo 2009; la Circolare del 24 settembre 2009, n. 42/E, e la Circolare n. 34/E del 2013 di cui si dirà appresso.

²⁴ Con la circolare del 21 novembre 2013, n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver indicato i criteri generali idonei a qualificare le erogazioni di somme di denaro come «contributi» o come «corrispettivi», ha individuato un criterio residuale che possa soccorrere a tali fini, qualificando un contributo come oneroso e configurando un'operazione rilevante ai fini IVA, solo quando tra le parti intercorra un rapporto giuridico sinallagmatico, in forza del quale il contributo ricevuto dal beneficiario rappresenti il prezzo per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Di contro, la circolare ha escluso dal campo di applicazione dell'IVA tutte quelle «operazioni»

to provvedimento l'Agenzia delle Entrate ha precisato che debbano essere escluse «dal campo di applicazione IVA» le «mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale», e ciò proprio alla luce dell'interesse pubblico (*rectius* dello scopo) perseguito²⁵.

Alla luce di quanto sopra, non vi è dubbio che i contributi ricevuti dalla Regione sarda siano irrilevanti ai fini IVA, stante la mancanza del requisito di corrispettività (previsto dall'art. 3 del d.P.R. 633/1972, per la realizzazione di una prestazione di servizio imponibile) nonché, in ragione della natura di mere contribuzioni di tali sovvenzioni, aventi per oggetto denaro (a mente dell'art. 2, co. 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972).

Peraltro, l'inesistenza di simili condizioni nel rapporto tra la Regione Sardegna e la società aeroportuale emerge dallo stesso assetto delle Convenzioni stipulate tra le parti, che valorizzano l'assoluta genericità degli impegni assunti dalla società gerente lo scalo sardo tenuta in forza della Convenzione a promuovere lo sviluppo del territorio isolano. Né gli accordi summenzionati riportano le clausole tipiche dei contratti a prestazioni corrispettive.

Non senza porre in rilievo come, a ben vedere, le attività poste in essere dalla società aeroportuale non si atteggino a obblighi di fare, ma costituiscano, piuttosto, il presupposto dell'erogazione del contributo, cosicché quest'ultimo – anche in presenza dello svolgimento di un'attività da parte

nelle quali il soggetto che riceve il contributo non ha alcuna prestazione da eseguire quale, a titolo esemplificativo, un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere qualcosa.

Il provvedimento ministeriale ha precisato, infine, che solo qualora non risulti possibile applicare i sopra descritti criteri ai fini della individuazione della esatta qualificazione delle erogazioni di denaro, sarà necessario analizzare caso per caso la fattispecie concreta seguendo altri parametri di riferimento da applicare secondo un preciso ordine gerarchico. In particolare, l'erogazione di denaro in contestazione sarà qualificabile come corrispettivo, qualora l'ente erogante acquisirà i risultati dell'attività finanziata (o nel caso venga ravvisata una corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata); o qualora la parte erogante inserisca all'interno della convenzione una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento. In difetto di entrambi i sopra citati requisiti soccorrerà un criterio residuale.

²⁵ Per completezza d'indagine sia consentito precisare come le argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate, siano state anche di recente riproposte nell'ambito di un'istanza di interpello (il n. 80 del marzo del 2019), con la quale una società chiedeva all'Amministrazione finanziaria di conoscere il trattamento, ai fini IVA, di un finanziamento pubblico comunitario erogato alla medesima richiedente dalla Regione, ed in particolare se tale finanziamento fosse qualificabile come corrispettivo e quindi rilevante ai fini dell'IVA, con i conseguenti oneri in termini di emissione e registrazione delle fatture, oppure se fosse da considerare quale mera cessione di denaro ed, in quanto tale, esclusa dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

del beneficiario – può comunque seguitare a considerarsi a fondo perduto e, pertanto, escluso da IVA²⁶.

Conseguentemente, le elargizioni percepite dalla società aeroportuale, tenuta a riversarle integralmente alle compagnie aeree, non possono assolutamente essere ricondotte al paradigma di cui all'art. 3, co. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972 (quali prestazioni di servizi verso corrispettivo).

Infatti, dal meccanismo operativo sopra descritto, emerge come la società aeroportuale stornasse integralmente le somme ricevute in favore di soggetti terzi, non sussistendo alcun prezzo o corrispettivo trattenuto su cui si possa calcolare un valore aggiunto da sottoporre a tassazione.

4. La qualificazione quali aiuti di Stato dei finanziamenti regionali secondo l'interpretazione della Commissione Europea

Inquadrata la fattispecie in esame con l'ausilio della normativa IVA e della Prassi, e approfondita la disamina alla luce del concreto atteggiarsi degli accordi tra le parti, deve porsi in rilievo come una compiuta analisi della tematica non possa prescindere da quanto statuito dalla Commissione Europea con la Decisione n. SA33983 2013/C del 29 luglio 2016.

Tale pronuncia ha, infatti, ulteriormente avvalorato la tesi della Commissione Tributaria di Cagliari, a mente della quale la mancata assunzione da parte del beneficiario dei contributi di obblighi di dare, fare, non fare o permettere, paleserebbe l'insussistenza del nesso di reciprocità tra le parti contraenti, con esclusione dalla tassazione delle somme di denaro erogate dalla regione Sardegna a favore delle società aeroportuali.

E così, con la predetta Decisione n. SA33983 2013/C del 29 luglio 2016, emessa a conclusione della procedura avviata il 23 gennaio 2013 in materia di aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 2 del Trattato UE²⁷, la Commissione Europea ha concluso nel senso che la compensazione finanziaria erogata nel periodo 2010-2013 dalle società di gestione

²⁶ Tale interpretazione è avallata dalla più avveduta (e isolata) giurisprudenza, che proprio con riferimento ai contributi regionali destinati a favorire iniziative dirette alla promozione e al sostegno di un settore economico meritevole di tutela, ha affermato il principio per cui le condizioni richieste ai fini dell'erogazione degli stessi costituiscano «presupposti» e non «obblighi» gravanti sul futuro beneficiario. Così, CTR Valle d'Aosta n. 1/2/2011.

²⁷ Decisione pubblicata nella versione italiana anche nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 18 ottobre 2017.

aeroportuale alle compagnie aeree per il finanziamento delle attività di cui alla legge 10/2010, non potesse considerarsi compatibile con il mercato interno. La Commissione ha, infatti, qualificato i finanziamenti erogati alle compagnie aeree quali potenziali aiuti di Stato, ed ha definito gli operatori aeroportuali quali meri intermediari.

Per completezza di indagine, sia consentito precisare come, seppur l'art. 107 del TFUE non offra una nozione positiva di «aiuto di Stato»²⁸. All'in-

²⁸ Come sopra accennato, le norme del Trattato non chiariscono in modo specifico cosa debba intendersi per aiuto di Stato, limitandosi ad indicare genericamente quali siano gli elementi essenziali affinché possa configurarsi tale fattispecie. Tale caratteristica, lungi dal rappresentare un aspetto negativo, sembrerebbe consentire di ascrivere alla nozione di aiuto di Stato varie modalità di erogazione di aiuti, cfr., sul punto, M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 130 ss.; A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso - G. Tesaro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Napoli, 2009, p. 128. In ogni caso, affinché sia integrata la misura dell'aiuto di Stato, il beneficiario deve essere riconducibile ad un'impresa, seppur il concetto di impresa elaborato dal diritto comunitario non corrisponda a quello dettato dall'art. 2082 cod. civ. che identifica l'impresa attraverso la figura dell'imprenditore, ovvero colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o scambio di beni o di servizi. Al contrario, il diritto comunitario qualifica «impresa» qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dalla sua natura giuridica, pubblica o privata, e dalle modalità concrete del suo funzionamento. Si vedano sul punto tra gli altri in dottrina, A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 2; L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale, op. cit.*, p. 162 ss; F. AMATUCCI, *I requisiti di non commerciabilità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass trib.*, 2006, p. 156.

Per una positiva definizione della nozione, un ausilio fondamentale proviene dalla stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, intervenuta con diverse pronunce sulla tematica. E così, solo per citarne alcune, con la sentenza del 23 febbraio 1961, Causa 30/59, viene specificato che il concetto di aiuto ricomprenderebbe non solo prestazioni positive, quali sovvenzioni, ma anche diverse e variabili forme di interventi, finalizzati ad alleggerire gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di una impresa, a prescindere dalla forma giuridica nella quale la misura si presenta; sia con la pronuncia del 6 settembre 2009, C-88/03 (cd. caso *Azzorre*) in cui la Corte precisa che per «aiuto» debba intendersi ogni vantaggio, di origine statale, concesso solo a favore di alcuni soggetti di impresa senza alcuna contropartita (o con minima contropartita) e senza essere proporzionato all'effettivo vantaggio ricevuto. Tra le altre pronunce in materia cfr. anche Corte Giust. CE 22 gennaio 2002, C-218/; Corte Giust. CE 19 gennaio 1994, C-364/92; Corte Giust. CE 23 aprile 1991, C-410.

Per ciò che concerne la materia tributaria, l'ampiezza della nozione di aiuto di Stato consente di inserirvi anche misure di carattere fiscale, tanto è vero che le norme del Trattato sul FUE vietano di introdurre discriminazioni tributarie a carico di soggetti esteri al fine di evitare di condizionare la neutralità nell'allocazione degli investimenti all'interno dell'Unione, per scongiurare la censura da parte degli organi dell'Unione. Cfr. sul punto G. BIZIOLI, *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della comunità europea e competenza tributaria della Corte di Giustizia: il caso Saint-Gobain*, nota a Corte di Giustizia UE, 21 settembre 2000,

terno di tale locuzione può ricomprendersi ogni vantaggio, avente natura economica e/o finanziaria, che è attribuito ad un'impresa mediante un in-

causa C-307/97, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, III, p. 193.

Per una prima bibliografia essenziale sull'argomento, cfr., tra gli altri, F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1291; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni* (dir. trib.), in *Enc. dir.*, Milano, 2001, p. 56; ID., *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni* (diritto tributario), in *Rass. Trib.*, 2002, p. 434; L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 574; ID., *I principi di equivalenza e di effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, in M. Ingrosso - G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; A. DI PIETRO, *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2250; ID., *The applicability of State aid rules to tax competition measures: a process of de facto harmonization in the tax field?*, in W. Schon (a cura di), *Tax competition in Europe*, Amsterdam, 2003, p. 128; V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 1760; C. FONTANA, *Aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, p. 249; ID., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli Aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2271; C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1670; A.E. LA SCALA, *The impact of State aid rules on procedural law in tax matters*, in *Procedural Rules in Tax Law in the context of European Union and Domestic Law*, Amsterdam, 2010; ID., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri*, in *Dir. prat. trib. int.*, 1, 2005, p. 38; G. MELIS, *La c.d. «fiscalità di vantaggio» nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato. Alcune riflessioni*, in A.E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 109; A. QUATTROCCHI, *Profili tributari degli aiuti di Stato*, Milano, 2012; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 330; ID., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2004, p. 225; F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3665; ID., *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, n. 6, p. 465; F. TUNDO, *Il microsistema procedimentale e processuale della disciplina del recupero degli aiuti fiscali*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, p. 728; T. BALLARINO - L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli 1997, *passim*; L. SALVINI, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, *passim*; R. SUCCIO, *Il divieto di aiuti di Stato*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011, p. 161 ss.; S. MANGIAMELI, *L'ordinamento europeo: le politiche dell'Unione*, 2008, p. 293; M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - A. PACE - C. VERRIGNI, *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità fra norme interne e principi europei*, Torino, 2015, p. 176. Sul rapporto degli aiuti di stato con il principio di neutralità dell'Iva, si richiama senza pretesa di esaustività, M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.* 1/2016, p. 116 ss.; P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Milano, 2016, p. 50; M.V. SERRANÒ, *L'efficacia delle decisioni della commissione europea nell'ordinamento tributario interno*, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, p. 672 ss.

tervento pubblico, indipendentemente dalla modalità tecnica o giuridica attraverso cui l'aiuto perviene al destinatario²⁹.

Più specificamente, l'art. 107 TFUE identifica quattro caratteristiche fondamentali che completano la nozione di aiuto di Stato, e che fungono da criteri per comprendere quando una data misura sia da considerarsi come tale. Si tratta, in particolare, del trasferimento di risorse statali³⁰; della realizzazione di un vantaggio economico in capo all'impresa beneficiaria tale da falsare il regime di concorrenza³¹; della selettività o specificità della

²⁹ Cfr. C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit., p. 43. Sull'individuazione dei requisiti minimi idonei a qualificare gli aiuti di Stato, la dottrina è intervenuta in più occasioni qualificando gli aiuti come dei vantaggi economicamente apprezzabili attribuiti ad una impresa mediante un intervento pubblico, in assenza del quale il medesimo vantaggio, idoneo ad alterare la concorrenza, non si sarebbe prodotto. Cfr., tra gli altri, V. GUIZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione Europea*, Napoli, 2000, p. 692.

³⁰ Il primo elemento idoneo a ricondurre la misura erogata nell'alveo degli aiuti di Stato è rappresentato dalla necessità che detta misura venga concessa attraverso risorse pubbliche. La circostanza che il trasferimento di risorse avvenga da parte dello Stato o da parte di un organo intermedio, pubblico o privato, individuato dallo Stato, che gestisce per conto di quest'ultimo risorse pubbliche, viene considerato irrilevante. La stessa Corte di Giustizia infatti ha chiarito come il concetto di risorsa statale debba essere inteso in senso lato, così da comprendere non solo le risorse concesse dal Governo centrale, ma anche quelle accordate dai governi regionali. Diversamente opinando, ove cioè si escludesse l'aiuto di Stato per il solo fatto che l'agevolazione non proviene direttamente dallo Stato, si renderebbe facilmente eludibile il divieto.

Peraltro, all'interno di tale nozione può essere ricondotta anche quella ipotesi in cui l'aiuto provenga da un soggetto privato sottoposto ad un controllo pubblico, dove il suindicato ente agisca sotto il controllo e le direttive dello Stato, di un ente pubblico o di un ente locale, Cfr. in tal senso, Corte di Giustizia CE 7 Maggio 1998. Cfr. F. RASI, *I confini della nozione*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, op. cit., p. 62; V. DI BUCCI, *Aiuti di stato e misure fiscali nella recente prassi della commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, op. cit., p. 2315.

³¹ La misura disposta dallo Stato deve apportare al beneficiario un vantaggio economico che altrimenti l'impresa non avrebbe conseguito nel normale corso della propria attività. In questo senso la nozione di vantaggio economico fa riferimento a tutti quegli interventi idonei a sollevare l'impresa da tutti gli oneri che diversamente graverebbero sul proprio bilancio, sul punto vedasi, A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso - G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, cit., p. 147 ss.

Segnatamente, l'operazione sarà considerata un «aiuto» quando le sue caratteristiche siano tali da far sì che in analoghe circostanze un investitore privato, che opera in un'economia di mercato, non rischierebbe il proprio capitale (cd. principio dell'investitore in un'economia di mercato). Trattandosi di un investitore pubblico, questo viene confrontato con una società privata che persegua una politica strutturale con prospettive di redditività a lungo termine piuttosto che ad un investitore che colloca i suoi capitali in funzione della loro capacità di produrre reddito a termine più o meno breve. Il criterio dell'investitore privato si basa sulla valutazione della scelta in ordine al conferimento di capitali, che quest'ultimo farebbe in

misura nazionale, atta a favorire solo talune imprese³²; dell'incidenza dell'aiuto nel mercato dell'Unione Europea³³.

presenza di una impresa in crisi come quella oggetto dei benefici economici. L'assimilazione dello Stato ad un investitore privato potrebbe apparire censurabile in considerazione del fatto che lo Stato persegue delle finalità di politica economica di più ampio respiro, a differenza dell'investitore privato il cui scopo immediato è quello di conseguire un «guadagno» a breve termine. Sul punto cfr. V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 2315; F. RASI, *I confini della nozione*, op. cit., p. 60, A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e a iuti fiscali: struttura e differenze*, op. cit., p. 137, Cfr. S. BARIATTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998, p. 23 ss.

³² Un ulteriore requisito attorno al quale ruota il divieto degli aiuti di Stato è rappresentato dalla selettività degli aiuti, considerando tale qualsiasi provvedimento di natura sia legislativa che sia amministrativa, che comporti un trasferimento di risorse statali secondo criteri materialmente o territorialmente selettivi. Sul punto cfr. M. AULENTA, *Gli aiuti di Stato*, in A.F. Uricchio - M. Aulenta - G. Selicato, (a cura di) *Le dimensioni promozionali del fisco*, Bari, 2015, p. 90.

³³ Al beneficio economico erogato deve conseguire - seppur solo potenzialmente - una distorsione della concorrenza e, quindi, dei mercati. Ciò si verifica anche nel caso in cui l'aiuto concesso da uno Stato membro sia di entità relativamente esigua, o l'impresa beneficiaria sia di dimensioni modeste, soprattutto se un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese. Il legislatore comunitario ha inteso vietare non solo tutte le misure che determinano un'alterazione della concorrenza, ma anche quelle che generino il rischio che tale distorsione si verifichi. Su questo tema la dottrina e la giurisprudenza si assestano su posizioni discordanti. Secondo una parte della dottrina la valutazione in esame è assistita dalla presunzione che l'aiuto provochi in ogni caso effetti distorsivi della concorrenza, escludendo dalla nozione di aiuto solamente la misura che non è nemmeno potenzialmente oggetto di scambi infracomunitari. Cfr. A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, op. cit., p. 142. Anche la Commissione segue il medesimo orientamento, secondo il quale il rafforzamento della posizione di un'impresa sul mercato si traduce inevitabilmente in un pregiudizio per le altre imprese operanti nel medesimo mercato, cfr. Commissione Europea, decisione 87/585/CEE del 15 luglio 1987; decisione 92/329/CEE del 25 luglio 1990; decisione 93/13/CEE del 4 novembre 1992.

A tale impostazione si contrappone una diversa linea interpretativa volta a negare l'operatività di una tale presunzione. In questo senso si osserva infatti che, se si accogliesse l'interpretazione ora esposta, si giungerebbe alla conclusione che l'unica ipotesi in cui un intervento statale non crei una distorsione della concorrenza, sarebbe da riscontrarsi nel caso in cui il beneficio sia rivolto ad un soggetto che non opera in un regime di concorrenza con le altre imprese, e che quindi svolge la propria attività in un sistema di monopolio legale, ovvero adoperando nuove tecnologie coperte da brevetto. A sostegno di tale posizione cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 174; D. CASALE, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in M. Ingresso - G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, op. cit., p. 165.

In senso conforme al suindicato approccio è intervenuta la Corte di Giustizia Europea, la quale ha invitato la Commissione ad abbandonare la prassi basata su logiche presuntive, e a svolgere un esame economico più attento, diretto ad indagare la sussistenza di un potere

In presenza di tutti i predetti presupposti - e solo a questa condizione - gli aiuti di Stato sono da considerarsi «incompatibili» ai sensi dell'attuale art. 107 del Trattato.

Deve tuttavia precisarsi, come il concetto di aiuto di Stato sia stato ulteriormente declinato e specificato dall'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

E così, per ciò che rileva ai fini della presente trattazione, la dottrina ha enucleato un ulteriore requisito fondamentale per la configurazione della fattispecie normata dall'art. 107 TFUE, individuabile nella circostanza che lo Stato non riceva dal trasferimento pubblico alcun corrispettivo equivalente³⁴.

Anche la Corte Costituzionale ha fatto propri i principi immanenti l'ordinamento eurounitario in materia, evidenziando come non si possano scindere i piani della tutela del mercato e della concorrenza, dal (necessario) intervento delle istituzioni pubbliche volto alla promozione dello sviluppo economico-sociale. E così, la Consulta ha affermato che, se è vero che sono incompatibili con il mercato comune gli aiuti pubblici, sotto qualsiasi forma concessi, che falsino o minaccino di alterare la concorrenza, corrisponde altrettanto a verità che le deroghe ai divieti di aiuto, regolate in principio dall'art. 107 co. 2, sono a loro volta funzionali alla promozione di un mercato competitivo. Trattasi, infatti, di un principio ordinatore dell'Unione Europea, che sostiene gli interventi pubblici nei termini in cui questi appaiano orientati ad assecondare lo sviluppo economico e a promuovere la coesione sociale³⁵.

di mercato in capo al beneficiario dell'aiuto e la presenza di un nesso causale tra selettività e la distorsione della concorrenza. Così Corte di Giustizia CE 19 ottobre 2000 cause riunite C-15/98 e C-105/99 in *Racc.*, 2000, I, 8855. Per una panoramica generale si veda G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. del diritto*, Milano, 2007, p. 398 ss.; G. MARINO, *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.* 4/2018, p. 393 ss.; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit., p. 67 ss.

³⁴ Si veda sul punto, T. BALLARINO - L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 29; C. FONTANA, *Aiuti di stato di natura fiscale*, cit., p. 28; P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Milano, 2016, p. 50; V. GUIZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione Europea*, 2000, p. 692.

³⁵ Cfr. Corte Cost. 13 gennaio 2004 n. 14, in materia di aiuti *de minimis*, secondo la quale «Una volta riconosciuto che la nozione di tutela della concorrenza abbraccia nel loro complesso i rapporti concorrenziali sul mercato, e non esclude interventi promozionali dello Stato, l'intervento statale si giustifica... per la sua rilevanza macroeconomica: in tale quadro è mantenuta allo Stato la facoltà di adottare sia specifiche misure di rilevante entità, sia regimi

Delineati i contorni essenziali della fattispecie di cui all'art. 107 TFUE, può ora chiarirsi in che termini la sopra citata Decisione n. SA33983 2013/C del 29 luglio 2016 della Commissione Europea, configurando quali aiuti di Stato le somme corrisposte dalla Regione Sardegna alla società di servizi aeroportuali, abbia rafforzato e confermato l'*iter* argomentativo seguito dalla Commissione Tributaria di Cagliari nell'esclusione di tali elargizioni dal campo di applicazione dell'IVA.

In effetti la Commissione Europea ha esaminato proprio la natura delle elargizioni effettuate dalla RAS nei confronti dei gestori aeroportuali, e dopo aver qualificato questi ultimi come meri «intermediari» tra la Regione (soggetto erogatore) ed i reali beneficiari delle misure previste (*i.e.* le compagnie aeree), ha individuato in tali conferimenti, i tratti essenziali degli aiuti di Stato incompatibili col mercato interno e, pertanto, oggetto di restituzione da parte dei reali percipienti. La Commissione ha, infatti, ritenuto che i fondi trasferiti dalle società di gestione aeroportuale alle compagnie aeree fossero indubitatamente imputabili allo Stato e costituiti da risorse Statali, e ha altresì osservato che i finanziamenti ricevuti dalle compagnie aeree avrebbero ridotto i costi che le stesse avrebbero altrimenti dovuto sostenere attingendo da risorse proprie per gestire lo stesso programma di voli³⁶.

Secondo la ricostruzione della Commissione Europea le società aeroportuali avrebbero sì percepito per prime i fondi della regione Sarda, ma sarebbero poi state tenute a trasferirli per intero agli operatori aeroportuali, conformemente alle indicazioni dettagliate dei programmi di attività approvati dalla Regione. Risulterebbe allora ovvio come le stesse siano qualificabili quali «intermediari», operando in assenza di alcun potere decisionale, e senza che nessuna somma venga trattenuta o alcun corrispettivo venga pagato in favore delle stesse, che risulterebbero invece chiamate a svolgere una funzione puramente esecutiva.

Proprio in tal senso, secondo la Commissione Europea, i pagamenti da parte dei gestori aeroportuali alle compagnie aeree per il finanziamento delle attività in esame sarebbero qualificabili come aiuti vietati *ex art.* 107

di aiuto ammessi dall'ordinamento comunitario (fra i quali gli aiuti *de minimis*), purché siano in ogni caso idonei, quanto ad accessibilità a tutti gli operatori ed impatto complessivo, ad incidere sull'equilibrio economico generale».

³⁶ Cfr. par. 99 della Decisione n. SA33983 2013/C del 29 luglio 2016.

TFUE, in quanto oggetto di elargizioni dell'Ente Regionale, imputabili allo Stato³⁷.

³⁷ Per completezza deve peraltro porsi in rilievo come le erogazioni operate dalla Regione Sardegna in favore delle società di gestione aeroportuale, ferma la loro natura di aiuti di Stato, con conseguente assenza del requisito della corrispettività ai fini IVA di cui agli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972, non necessariamente debbano considerarsi contrarie al diritto unionale. Difatti, non risulta del tutto peregrina la considerazione svolta dalle compagnie aeree coinvolte, effettive beneficiarie delle erogazioni in parola, a mente della quale, nel caso di specie, ci si troverebbe nanti ad una compensazione finanziaria di servizio pubblico, non costituente in sé aiuto di Stato, in quanto conforme ai criteri sposati dalla Corte di giustizia nel caso *Altmark* di cui alla Sentenza CGUE 24 luglio 2003 in causa C-280/00. E così, nella citata pronuncia, secondo la Corte UE non si configurerebbe un aiuto di Stato illegittimo, contrario all'art. 107 TFUE, nel caso di un mercato sottoposto a obblighi di servizio pubblico in cui siano applicate delle misure economiche di compensazione, e ciò a patto che: l'incarico di servizio pubblico sia stato conferito con un atto che ne abbia preventivamente delineato con sufficiente precisione l'estensione; i criteri di determinazione della compensazione siano stati predeterminati; il suo ammontare non sia sovradimensionato, coprendo solo gli oneri correlati all'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, con l'aggiunta di un ragionevole margine di profitto; l'entità di tali oneri sia stata individuata assumendo a riferimento i costi medi di un'impresa normalmente efficiente.

Si tratta, in sostanza, di un'interpretazione che ricondurrebbe le erogazioni di cui trattarsi al di fuori della categoria degli aiuti di Stato illegittimi, in conformità all'orientamento espresso dalla stessa Commissione Europea con la Comunicazione 2005/C312/01 relativa agli «Orientamenti comunitari sul finanziamento degli aeroporti e sugli aiuti pubblici di avviamento concessi alle compagnie aeree operanti su aeroporti regionali», che ammette gli aiuti in caso di interventi compensativi degli oneri di servizio pubblico imposti sulle attività aeroportuali, considerate servizi di interesse economico generale. Sul tema cfr. l'ampia dottrina M. BOCCACCIO, *Compensazione degli obblighi di servizio pubblico e aiuti di Stato: un'analisi economica*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2012, p. 459 ss.; D. GALLO, *Finanziamento dei servizi di interesse economico generale e aiuti di Stato nel diritto comunitario*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Comun.*, 2007, p. 893 ss.; M. MARTINELLI, *Compensazioni finanziarie di obblighi di servizio pubblico e aiuti di Stato*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Comun.*, 2007, p. 113 ss.; Id., *Aiuti di Stato e compensazioni di obblighi di servizio pubblico: atto secondo*, in *Servizi pubblici e appalti*, 2004, p. 106 ss.; C. DEREATTI, *Un'importante decisione della Commissione sul tema del finanziamento dei servizi di interesse economico generale (decisione della Commissione del 16 marzo 2004 relativa agli aiuti di Stato corrisposti dall'Italia alle compagnie marittime Adriatica, Caremar, Siremar, Saremar e Toremar)*, in *Dir. Comm. Intern.*, 2005, p. 319 ss.

Orbene, secondo le compagnie aeree, ad una prima disamina parrebbero rispettati i suindicati criteri, e ciò alla luce del procedimento di erogazione dei finanziamenti di cui alla L.R. 10/2010, in base al quale le società aeroportuali erano tenute a convogliare le suddette somme in favore delle compagnie aeree, a titolo di compensazione degli obblighi di servizio pubblico.

Come invece precisato, con la Decisione n. SA33983 2013/C, la Commissione Europea ha ritenuto di non condividere le suindicate osservazioni, attribuendo la natura di aiuto di Stato illegittimo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1 del Trattato, alla compensazione degli obblighi di servizio pubblico legge della Regione Sardegna del 13 aprile 2010, n. 10. In particolare, secondo la Commissione, con i finanziamenti ricevuti dalle compagnie aeree, per tramite dei gestori aeroportuali, sarebbero stati ridotti i costi che gli stessi operatori avrebbero dovuto

Sulla scorta della Decisione della Commissione Europea n. SA33983/2013/C sopra citata, i Giudici di Cagliari hanno ritenuto ulteriormente avvalorata la tesi a mente della quale, il finanziamento della Regione Sardegna alla società di gestione aeroportuale troverebbe, in realtà, quale esclusivo destinatario le compagnie aeree, concretandosi in un trasferimento di denaro senza soluzione di continuità.

La prestazione in favore dei gestori sarebbe, pertanto, priva di autonomia, e difetterebbe di corrispettività, non integrando i presupposti della prestazione onerosa di cui agli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972 necessari per essere assoggettata ad IVA³⁸.

sostenere attingendo a risorse proprie per gestire lo stesso programma di voli, individuando sotto tale profilo un vantaggio economico esclusivo per le compagnie coinvolte.

La conclusione non pare, invero, del tutto scontata, e ciò anche alla luce del criterio dell'investitore privato, cui la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia 12 Marzo 1991 causa C-303/88 c. Commissione, caso *Lanerosi*), ha fatto ricorso per operare un distinguo tra le misure che costituiscono aiuto di Stato illegittimi, rispetto agli altri tipi di interventi che sono invece ammessi. In base a tale parametro deve ritenersi che sussista una violazione del divieto di aiuti di Stato ogniqualvolta uno Stato applichi in favore di determinate imprese una serie di condizioni che risultino essere più favorevoli rispetto al comportamento che un investitore privato tiene in normali condizioni di mercato.

Se alla luce di tale criterio parrebbe esservi, sulle prime, una violazione del divieto di aiuti di Stato, è anche vero come, in realtà, il principio debba essere gradato in relazione all'Entità statale. Lo Stato persegue, infatti, finalità più ampie di politica economica, mentre l'investitore privato mira al conseguimento di un puro fine di guadagno a breve termine.

Non può tuttavia non rilevarsi come la Corte di Giustizia Europea abbia chiarito che il termine di paragone dell'investitore privato debba essere inteso nel senso più specifico di un gruppo imprenditoriale, ovvero di una *holding* privata che persegua una politica strutturale e che agisca al fine di perseguire una redditività nel lungo periodo.

Nulla vieterebbe, pertanto, di classificare la compensazione degli obblighi di servizio pubblico della legge della Regione Sardegna del 13 aprile 2010, n. 10 nei termini di un intervento della Pubblica autorità effettuato conformemente al principio dell'investitore privato, il quale, pur attribuendo dei vantaggi agli operatori, si comporterebbe allo stesso modo di un soggetto economico operante in economia di mercato, con esclusione della natura di aiuto di Stato illegittimo. Il concetto di investitore privato assume, infatti, dei connotati dimensionali paragonabili a quelli degli enti pubblici di gestione, in cui vengono collocati ingenti capitali al fine di conseguire delle redditività nel lungo periodo, assurgendo, altresì, a manifestazione concreta del principio di uguaglianza sostanziale tra imprese pubbliche e private che trova fondamento nell'art. 86, co. 1 TCE e specificazione nell'art. 87, co. 1, secondo il quale anche l'impresa pubblica deve operare in base al principio di redditività (nel senso, cioè, di autosufficienza economica). Per una bibliografia sul tema cfr. *supra* nt. 31.

³⁸ Non senza rilevare come l'approccio ricostruttivo volto a qualificare gli interventi in narrativa quali aiuti di Stato, in quanto tali privi dei requisiti di corrispettività di cui alla disciplina IVA, trovi una – pur trasversale – conferma in un'altra Decisione della Commissione Europea in materia di erogazioni pubbliche da parte della Regione Sardegna alla società di gestione di un

Posto quanto sopra, appare evidente come la qualificazione delle erogazioni di cui trattasi come aiuti di Stato, operata dalla Commissione Europea, sia stata utilizzata dalla Commissione Tributaria di Cagliari nella sentenza in commento, quale mero (ed ulteriore) supporto logico-giuridico a un *iter* argomentativo, fondato sull'ermeneutica delle norme domestiche, che risultava già di per sé valido.

Come infatti già chiarito *supra* al par. 2, l'irrilevanza ai fini IVA dei contributi della R.A.S. alle compagnie di gestione aeroportuale, emerge già di per sé dalla mancanza del requisito di corrispettività, nonché in ragione della natura di mere contribuzioni di tali sovvenzioni.

Non può peraltro negarsi che la natura delle somme di denaro erogate dalla Regione Sardegna alle società aeroportuali, non sarebbe comunque mutata a prescindere dalla qualificazione degli emolumenti di cui trattasi come aiuti di Stato, così come proposto dalla Decisione Commissione Europea.

Sul punto è stato d'altro canto precisato come lo scopo perseguito dalla Regione Sardegna non fosse quello di ottenere specifiche prestazioni, bensì quello di raggiungere obiettivi di interesse generale identificati unilateralmente dall'Ente pubblico, non riconducibili, pertanto, all'interno di un rapporto obbligatorio sinallagmatico. Inoltre, la società di gestione aeroportuale trasferiva le somme a terzi esecutori, nella veste di mero tramite,

altro aeroporto sardo, quello di Alghero, convogliate per tramite del gestore ad alcuni vettori operanti sullo scalo. In tal senso, con la Decisione (UE) 2015/1584 della Commissione, del 1° ottobre 2014, relativa all'aiuto di Stato SA.23098 (C-37/07) (*ex NN.* 36/07), nell'esaminare un finanziamento della Regione Autonoma della Sardegna finalizzato allo sviluppo delle infrastrutture aeroportuali nello scalo algherese, ha qualificato tali erogazioni come un aiuto all'investimento, questa volta compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato. Nodale, a tal proposito, risulta la qualificazione da parte della Commissione delle predette facilitazioni concesse alla So.Ge.A.AL, società di gestione dell'aeroporto di Alghero, secondo la quale i conferimenti di capitale e gli investimenti per infrastrutture non controbilanciati da una maggiorazione del canone concessorio, si sarebbero configurati come aiuti al funzionamento, la cui *ratio* sarebbe stata insita nel fine pubblico di garantire l'operatività futura dello scalo aeroportuale di Alghero. Considerato il ruolo assunto dall'aeroporto di Alghero nell'assicurare l'accessibilità della Regione e lo sviluppo economico locale, la Commissione ha ritenuto che gli aiuti al funzionamento concessi a So.Ge.A.AL, abbiano contribuito al conseguimento di un obiettivo di interesse comune, con conseguente compatibilità con il mercato interno. Non vi è allora chi non veda come la Decisione (UE) 2015/1584, da un lato confermi la natura di aiuti di Stato dei contributi pubblici al trasporto aereo, dall'altro sublimi la complessità della materia, qualificando questa volta come compatibili delle elargizioni pur non dissimili da quelle oggetto della Decisione n. SA33983 2013/C, con cui era stata dichiarata l'illegittimità dell'aiuto.

per perseguire un interesse di pubblica utilità e senza dover porre in essere alcuna specifica attività e/o prestazione.

Tali argomentazioni sono in sostanza già da sole sufficienti ad escludere i contributi pubblici di cui trattasi dall'ambito applicativo dell'IVA, essendo stato acclarato, sul piano sostanziale, l'effettiva assenza di sinallagmaticità nel rapporto, e il perseguimento di un obiettivo di carattere generale.

Proprio in tal senso, può allora affermarsi come la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari si configuri come «autosufficiente», e ciò a prescindere dalla qualificazione delle erogazioni pubbliche come aiuti di Stato, giacché l'*iter* logico-giuridico seguito dai giudicanti si è rivelato di per sé solido sulla base della mera interpretazione delle disposizioni interne.

Finito di stampare nel mese di novembre 2019

CENTRO STAMPA UNIVERSITÀ
Università degli Studi di Roma *La Sapienza*
Piazzale Aldo Moro 5 – 00185 Roma

www.editricesapienza.it

1	<p>Titolo Descrizione</p> <p>ACNP ISSN</p> <p>Autore secondario</p> <p>Editore Luogo pubblicazione Periodicita</p> <p><i>Biblioteca</i> CAGLIARI_Biblioteca Scienze giuridiche</p> <p>CAGLIARI_Biblioteca Scienze giuridiche</p> <p>CAGLIARI_Biblioteca Scienze giuridiche</p> <p>CAGLIARI_Biblioteca Scienze giuridiche</p>	<p>Rivista di diritto tributario internazionale</p> <p>*Rivista di diritto tributario internazionale / Università degli studi di Roma La Sapienza, Dipartimento di teoria dello Stato. - A. 1, n. 0 (1997)-. - Roma : [s. n., 1997]. - volumi ; 30 cm. ((Quadrimestrale, annuale dal 2010 al 2011. - Il formato varia</p> <p>P 00205981</p> <p>18241476</p> <p>Università degli studi La Sapienza <Roma> : Dipartimento di teoria dello Stato</p> <p>Istituto poligrafico e zecca dello Stato <Roma></p> <p>Roma</p> <p>Quadrimestrale</p> <p><i>Inventario</i> GES 3643</p> <p>GES 10822</p> <p>GES 14977</p> <p>GES 14983</p>	<p><i>Collocazione</i> DIR.FIN. 05. 0101 2009</p> <p>DIR.FIN. 05. 0101 2011</p> <p>DIR.FIN. 05. 0101 2012</p> <p>DIR.FIN. 05. 0101 2013</p>	<p><i>Disponibilita</i> Documento per sola consultazione interna</p> <p>Documento per sola consultazione interna</p> <p>Documento per sola consultazione interna</p> <p>Documento per sola consultazione interna</p>
---	---	--	--	---

Indice per autore

Università degli studi La Sapienza <Roma> : Dipartimento di teoria dello Stato

1