

Federalismo fiscale e Unione Europea

Franco Fichera

Università degli Studi Suor Orsola Benincasa Napoli

SOMMARIO. 1. Premessa. 2. L'unione doganale e la libera circolazione delle merci. Il divieto di istituire dazi doganali e di adottare tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. 3. L'armonizzazione e il coordinamento fiscale. L'Iva, le accise e il divieto di introdurre imposte generali sui consumi e, a certe condizioni, speciali sui consumi o altre imposte indirette. 4. Le libertà fondamentali, il principio di non discriminazione fiscale e il divieto di restrizioni. 5. La libera concorrenza e il divieto di aiuti fiscali. 6. Conclusioni.

1. Premessa

L'Italia si appresta con la legge delega sul federalismo fiscale del 5 maggio 2009, n. 42, e i decreti legislativi di attuazione a ridefinire le relazioni finanziarie tra i livelli di governo.

L'assetto federale che ne risulterà dovrà essere rispettoso dell'ordinamento dell'Unione europea.

Tanto lo si trova espressamente affermato nella Costituzione, art. 117, comma 1, secondo cui "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali" (1), e nella legge delega sul federalismo fiscale, art. 2, comma 2, lett. b), che richiede la "coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali" (2).

E lo si trova recentemente ribadito dalla Corte costituzionale con l'ord. n. 103 del 2008, quando afferma "che, ratificando i Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte dell'ordinamento comunitario, e cioè di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, e ha contestualmente trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri anche normativi (statali, regionali o delle Province autonome) nei settori definiti dai Trattati medesimi; che le norme dell'ordinamento comunitario vincolano in vario modo il legislatore interno, con il

(1) Particolarmente attenta è la Costituzione che una volta stabilito con l'art. 119 che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e, in particolare, hanno risorse autonome e stabiliscono tributi ed entrate proprie, tra cui anche sovrainposte e addizionali, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali, con l'art. 117, comma 1, richiede che la potestà legislativa delle Regioni sia esercitata "nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"; con l'art. 117, comma 2, lett. q), prevede che lo Stato ha legislazione esclusiva in materia di dogane (in realtà la competenza esclusiva in materia doganale spetta alla Unione europea); con l'art. 120, stabilisce che le Regioni non possono "istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale".

(2) Lo stesso vale per la legge delega sul federalismo fiscale, L. 5 maggio 2009, n. 42, che, una volta richiesta, art. 2, comma 2, lett. b), la "coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali", sancisce che le Regioni possono, art. 2, comma 2, lett. r), "valutare nel rispetto della normativa comunitaria e dei limiti stabiliti dalla legge statale la modulazione delle accise su benzina, gasolio e gas di petrolio liquefatto (oli minerali)"; possono, art. 2, comma 2, lett. mm), "individuare, in conformità con il diritto comunitario, forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate"; possono, inoltre, art. 7, comma 1, lett. c), per i "tributi propri derivati" "modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalle leggi statali e nel rispetto della normativa comunitaria"; e, infine, art. 27, comma 1, richiama anche per le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano l'"assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario".

solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione" (3).

Ma in quale relazione sono federalismo fiscale e Unione europea?

La risposta si può articolare in due affermazioni, come segue.

Non c'è una relazione tra ordinamento dell'Unione europea e federalismo fiscale di uno Stato membro in quanto tale.

E tuttavia i livelli di governo infrastatali titolari di poteri di imposizione autonomi, nell'esercizio di tali poteri sono soggetti all'ordinamento dell'Unione europea.

Disegnare l'assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo all'interno di uno Stato membro compete agli Stati che possono arrangiare i rapporti come meglio desiderano.

L'Unione europea non ha nulla da dire al riguardo; meglio, non può dire nulla al riguardo. Non vi è un modello di federalismo fiscale che l'Unione europea imponga. Se del resto si fa una comparazione tra i diversi sistemi delle relazioni finanziarie che presentano gli Stati membri, si nota che una situazione è diversa dall'altra.

Non è, dunque, su questo che interviene l'Unione europea.

E meno che mai si ha un federalismo fiscale europeo (4).

E però, una volta scelto da parte degli Stati membri l'uno o l'altro assetto, i livelli di governo subcentrali dotati di autonomia tributaria, nell'esercizio delle competenze loro attribuite, devono rispettare i principi e le discipline del diritto dell'Unione europea derivanti dall'integrazione europea, sia essa nella forma dell'integrazione positiva che dell'integrazione negativa (5).

(3) Cfr. Corte cost., ord. n. 103 del 2008 che richiama una giurisprudenza consolidata sul punto: sentt. nn. 349, 348 e 284 del 2007; n. 179 del 1984.

(4) Cfr. F. FICHERA, *Fisco e Unione europea: L'Acquis Communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, n. 3, I, pag. 447 s., in cui si rileva che nello spazio europeo, proprio partendo da quanto si è realizzato, si delinea in materia tributaria un livello di governo europeo che coesiste con quelli nazionali e subnazionali, in un processo di integrazione che, nel suo procedere, ha risistemato la distribuzione delle competenze e ha riservato all'Unione, a parte i tributi europei, una competenza concorrente con quella degli Stati membri, con riguardo essenzialmente alle discipline. La peculiarità del processo di integrazione europea sta nel fatto che mantiene agli Stati membri l'attuazione delle azioni decise, la "gestione delle politiche", e il loro finanziamento, i "poteri di bilancio e fiscali", nei diversi ambiti di azione, riservando all'Unione, in concorso con gli Stati membri, i "poteri normativi" e "di coordinamento" nei limiti di quanto è necessario ai fini del mercato interno, dell'Unione economica e monetaria, delle politiche europee e nel rispetto del principio di sussidiarietà. A riguardo si veda il documento presentato dal Parlamento europeo per la convenzione sul futuro dell'Europa decisa dal Consiglio di Laeken del 2001, PARLAMENTO EUROPEO, *Relazione sulla delimitazione delle competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri*, 2 aprile 2002, in cui, punti II.1.1. e II.1.2., si afferma che "Il modello politico dell'Unione deve conservare la sua originalità storica su due punti fondamentali. L'Unione non dispone di servizi di gestione. La gestione delle politiche e degli stanziamenti comunitari è effettuata dalle amministrazioni degli Stati membri o da agenzie specializzate. Parimenti il potere finanziario essenziale (in termini di bilancio e fiscale) resta a livello degli Stati membri. Questi due punti sono talmente connaturati alla CEE che tendono ad essere dimenticati nel dibattito politico. Ciò nondimeno, costituiscono una differenza fondamentale rispetto alla filosofia dei principali regimi federali esistenti nei quali l'esercizio di competenze giuridiche è generalmente accompagnato dalle relative competenze finanziarie". Aggiungendo che, al contrario delle esperienze federali, "l'Unione europea deve accontentarsi essenzialmente del solo potere normativo, quello di stabilire regole, fare leggi, e, secondariamente, coordinare l'azione degli Stati membri. Ma questi ultimi conservano il monopolio della gestione concreta delle politiche pubbliche, della redistribuzione finanziaria a favore dei meno abbienti e, infine, del contatto diretto con i cittadini, nonché un quasi monopolio delle innumerevoli politiche di incentivazione finanziaria, di bilancio o fiscale".

Il processo di integrazione non riguarda, così, le relazioni finanziarie tra i livelli di governo sotto il profilo dell'altezza e del riparto del gettito tributario. Ne deriva che non si può parlare di federalismo fiscale che, invece, a quelle relazioni attiene. Insomma, si ha integrazione fiscale tra più livelli di governo: europeo, statale e substatale, senza Unione fiscale e senza federalismo fiscale. E l'integrazione fiscale risistema le competenze tra i diversi livelli di governo in materia tributaria nello spazio europeo. Andare oltre, accentrando la gestione di alcune politiche e prelevando i mezzi finanziari necessari per finanziarle, significherebbe mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione europea. Così come, andare oltre, armonizzando i sistemi fiscali nazionali fino ad un'Unione fiscale, significherebbe anche in questo caso mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione europea. Freni a tali derive legislative e istituzionali sono dati dal principio di unanimità nelle decisioni in materia tributaria e di risorse proprie e da quello di sussidiarietà. Anche se nell'area europea si presentano molti dei problemi che si riscontrano in uno stato federale.

(5) Cfr. Corte cost., sent. n. 102 e ord. n. 103 entrambe del 2008; F. FICHERA, *Aiuti fiscali e Paesi Baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, pagg. 425-455.

E questo in ordine a tutte le diverse forme in cui si manifesta l'esercizio dell'autonomia tributaria riservata ai livelli di governo subcentrali, e non solo alla più incisiva espressione che si rinviene nei "tributi propri" (6).

A tanto concorre un'ulteriore ragione: l'introduzione di forme di federalismo fiscale (e più genericamente la titolarità di poteri in materia tributaria da parte delle unità di governo subcentrali), che pure è espressione di una competenza riservata agli Stati membri, ha come conseguenza inevitabile che i sistemi fiscali dei livelli di governo decentrati si differenzino tra di loro e rispetto a quello centrale nello spazio interno, e poi rispetto a quelli degli altri Stati membri nello spazio europeo, moltiplicando le diversità fiscali all'interno degli ordinamenti nazionali e all'interno dell'ordinamento europeo. Si accentuano così i fenomeni tipici della concorrenza fiscale tra gli ordinamenti. E questi possono essere problematici nella prospettiva europea, sotto i diversi profili attinenti alle diverse forme dell'integrazione europea.

Se ne ricavano alcuni punti fermi.

Qualunque livello di governo nell'Unione europea che sia titolare di competenze in materia fiscale deve rispettare i principi ed è sottoposto ai vincoli del diritto dell'Unione europea.

Il mantenimento della competenza in materia tributaria agli Stati – la materia tributaria resta, nonostante le rilevanti realizzazioni in tema di integrazione fiscale, in principio una competenza affidata agli Stati membri, come ben segnala la regola dell'unanimità nelle decisioni – comporta nello spazio europeo l'esistenza di sistemi fiscali differenziati che, pure essendo aspetto connaturato alla costruzione europea, può in vari modi ostacolare la realizzazione di principi e obiettivi fondamentali del processo di integrazione europea: la creazione di un mercato interno unico a moneta unica, la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, la libera concorrenza, la messa in opera delle politiche.

I vincoli e i limiti da rispettare provengono dal diritto primario, e in primo luogo dai trattati dell'Unione europea, e dal diritto derivato: direttive e regolamenti, e sono relativi alla unione doganale, all'armonizzazione fiscale, al principio di non discriminazione e di non restrizione, al divieto di aiuti fiscali per determinate imprese e produzioni.

Lo sviluppo del lavoro darà conto dei diversi vincoli che ai livelli di governo infrastatali derivano dall'ordinamento dell'Unione e precisamente dalle diverse forme di integrazione rilevanti: l'unione doganale e la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri e il divieto di istituire dazi doganali e tasse di effetto equivalente ai dazi doganali (par. 2); l'armonizzazione e il coordinamento fiscale in materia di Iva e accise e il divieto di introdurre imposte generali sui consumi e, a certe condizioni, imposte speciali sui consumi o altre imposte indirette (par. 3); le libertà fondamentali e il principio di non discriminazione fiscale e il divieto di restrizioni (par. 4); la libera concorrenza e il divieto di aiuti fiscali (par. 5); per chiudersi con un breve cenno conclusivo (par. 6).

(6) Per "tributo proprio" nella giurisprudenza della Corte costituzionale si intende quello istituito dall'ente infrastatale dotato di poteri legislativi, nel caso italiano dalle Regioni. Sul punto cfr. le sentt. n. 29 e 37 entrambe del 2004, secondo cui la nozione di cui all'art. 119 cost. deve interpretarsi nel senso che sono tributi propri "solo quelli istituiti dalla Regione con legge propria nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale". Per una esemplificazione cfr. la sent. n. 397 del 2005 secondo cui il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (istituito dalla l. n. 549/1995) va considerato statale, e non "proprio" delle Regioni, nel senso indicato dall'art. 119 cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito a Regioni e Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla norma statale. Ne consegue che la disciplina sostanziale dell'imposta rientra nella competenza esclusiva dello Stato, art. 117, comma 2, lett. e) cost., e non è preclusa, se non nei limiti riconosciuti dalla legge statale, la potestà delle Regioni di legiferare su tale imposta.

2. L'unione doganale e la libera circolazione delle merci. Il divieto di istituire dazi doganali e di adottare tasse di effetto equivalente ai dazi doganali.

L'unione doganale è stata una delle prime realizzazioni della costruzione europea, in rapporto alla creazione di un mercato interno delle merci - il primo obiettivo del processo di integrazione europea -, e si concreta in una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia di istituzione dei dazi doganali e di politica commerciale.

L'unione doganale, art. 28 TFUE (7), prevede, all'interno, l'abolizione dei dazi doganali dei singoli Stati membri e, verso l'esterno, l'istituzione di una tariffa doganale comune. Ad essa si accompagna una politica commerciale comune verso i paesi terzi posta in essere dall'Unione europea in quanto tale, e, nei confronti degli Stati membri, la prescrizione di una serie di divieti, tra cui quelli di istituire tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, art. 30 TFUE, e di introdurre restrizioni quantitative all'importazione e misure di effetto equivalente, art. 34 TFUE.

È quanto si trova affermato nella stessa Costituzione, art. 120, comma 1, secondo cui le Regioni non possono "istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni".

E risulta dalla stessa legge delega n. 42 del 2009.

Sul divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali di cui agli artt. 28 e 30 TFUE, la Corte di giustizia dell'Unione europea (8), in una giurisprudenza consolidata, ha affermato che si intende per tassa di effetto equivalente ai dazi doganali, ogni tributo riscosso in occasione o in ragione dell'importazione quando tale tributo colpisca specificamente la merce importata ad esclusione della merce simile nazionale - il che esclude per ciò stesso una tassazione identica del prodotto nazionale -, e abbia quindi sulla libera circolazione delle merci la stessa influenza restrittiva di un dazio doganale (9). Aggiungendo che la tassa di effetto equivalente può essere considerata, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, come "un diritto imposto unilateralmente che, colpendo specialmente una merce importata da un paese membro ad esclusione del corrispondente prodotto nazionale, produce il risultato di alterarne il prezzo e di incidere così sulla libera circolazione delle merci alla stessa stregua di un dazio doganale" (10).

La Corte, in primo luogo, ha affermato, con la sentenza *Van Gend and Loos* del 1963, l'efficacia diretta degli artt. 28 e 30 TFUE sul divieto di tasse di effetto equivalente, chiarendo che "la disposizione è provvista di effetto diretto e dunque attribuisce ai singoli posizioni giuridiche da far valere direttamente dinanzi ai giudici nazionali, tenuti a non applicare norme interne incompatibili con quel divieto" (11); con la conseguenza dell'obbligo di restituzione da parte dell'ente impositore a favore del singolo della tassa non dovuta.

In secondo luogo, ha precisato che le tasse di effetto equivalente sono vietate per il solo fatto che sono istituite o mantenute, alla stregua di un divieto generale e assoluto. E così si ha tassa di effetto equivalente anche se il prodotto colpito non sia in concorrenza con un prodotto nazionale, in quanto, ai fini degli artt. 28 e 30 TFUE, è sufficiente constatarne la istituzione.

(7) Si segue la nuova numerazione dei Trattati a seguito dell'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del trattato firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007: il Trattato sull'Unione europea (da ora in poi TUE) e il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (da ora in poi TFUE) che sostituiscono, rispettivamente, il precedente Trattato sull'Unione europea e il Trattato della Comunità europea.

(8) Corte di giustizia dell'Unione europea (da ora in poi CGUE) è la nuova denominazione assunta dalla Corte di giustizia dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

(9) Cfr. CGUE, sentt. 25 gennaio 1977, causa 46/76, *Bauhuis*; 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike und Weinlig* e 27 marzo 1980, causa 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato/Denkavit italiana*.

(10) Cfr. CGUE, sent. 14 dicembre 1962, cause 2 e 3/62, *Commissione/Lussemburgo e Belgio*.

(11) Cfr. CGUE, sent. 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend and Loos*.

Secondo la Corte, inoltre, è indifferente che la tassa di effetto equivalente non persegua uno scopo protezionistico, ma ad esempio miri, nella prospettiva nazionale, a tutelare la salute pubblica; non rilevano, infatti, gli obiettivi degli Stati membri, come pure la destinazione dei proventi, né che si tratti di un onere sia pur minimo (12).

E tanto, quale che sia l'autorità che la ponga in essere (13).

Nel divieto è recentemente incorsa la Regione Siciliana.

La Corte di giustizia, infatti, nella sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione c. Italia*, relativa al tributo ambientale sui gasdotti installati sul territorio della Regione Siciliana, cd. tubatico, si è pronunciata per la contrarietà di tale misura agli artt. 28 TFUE sull'unione doganale e 206 TFUE sulla politica commerciale comune, avendo cura di sottolineare, come del resto era il caso, che il divieto vale anche nell'ipotesi in cui l'onere non è riscosso a vantaggio dello Stato (14).

Nella specie si trattava di un tributo ambientale di scopo sui gasdotti installati sul territorio della Regione Siciliana, istituito al fine di finanziare investimenti diretti a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte presenti sul territorio della Regione Siciliana nelle quali era contenuto il gas metano. Il gettito era destinato a iniziative volte alla salvaguardia, alla tutela e al miglioramento della qualità dell'ambiente con particolare riguardo alle aree interessate dalla presenza di tali condotte. Soggetti passivi del tributo erano i proprietari dei gasdotti che esercitavano almeno una delle seguenti attività: trasporto, distribuzione, vendita, acquisto del gas metano. Il gas era importato dall'Algeria a seguito di un accordo commerciale dell'Unione europea con tale paese.

Nella pronuncia la Corte afferma che un tale tributo su una merce importata da un paese terzo è contrario tanto agli artt. 28 TFUE sull'unione doganale e 206 TFUE sulla politica commerciale comune, quanto all'art. 9 dell'accordo di cooperazione con l'Algeria (15).

La Corte ribadisce la sua costante giurisprudenza secondo cui, a norma degli artt. 28 e 30 TFUE, qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, se non è un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa d'effetto equivalente in quanto tale vietato, anche allorquando il detto onere non è riscossa a vantaggio dello Stato (16).

Se, infatti, gli Stati membri fossero autorizzati ad imporre unilateralmente tasse di effetto equivalente a dazi doganali sulle importazioni provenienti da paesi terzi verrebbe arrecata una lesione grave sia all'unicità del territorio doganale europeo che all'uniformità della politica commerciale comune (17).

Secondo la Corte, l'unione doganale implica che venga garantita la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri e tale libertà non potrebbe essere completa se gli Stati membri avessero la facoltà di ostacolare o intralciare, in qualsiasi modo, la circolazione delle merci in transito; ne deriva che gli Stati lederebbero il principio della libertà di transito qualora applicassero alle merci in transito sul loro territorio, ivi incluse quelle importate direttamente da un paese terzo, diritti di transito o qualsiasi altra imposizione relativa al transito (18).

In aggiunta, la Corte rileva che il tributo siciliano può recare pregiudizio al commercio all'interno dell'Unione, in violazione dell'art. 30 TFUE, in quanto il gas

(12) Cfr. CGUE, sent. 1 luglio 1969, causa 2-3/69, *Social Fonds voor Diamantarbeiders*.

(13) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*.

(14) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*.

(15) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punto 40.

(16) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punto 28.

(17) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punto 30.

(18) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punti 31 e 32.

algerino tassato in virtù della legge siciliana viene importato in Italia e esportato successivamente in altri Stati membri (19).

Infine, respinge l'argomento del governo italiano secondo cui il tributo sarebbe stato istituito unicamente allo scopo di salvaguardare l'ambiente, tenuto conto, segnatamente, degli obblighi inerenti al principio di precauzione, ricordando che le tasse di effetto equivalente sono vietate a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo per il quale sono istituite, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano. Ciò che conta, come la Corte ha ribadito in tante circostanze, è l'effetto (20).

Nello stesso senso una precedente sentenza della Corte, sempre relativa all'Italia, sulla cd. tassa sui marmi, prevista da una legge statale a favore del Comune di Carrara che istituiva una tassa applicata e riscossa dal Comune all'uscita dei marmi dai suoi confini. In questo caso, la Corte ha dichiarato la contrarietà al trattato del tributo, in quanto tassa di effetto equivalente ai dazi doganali all'esportazione in violazione dell'art. 30 TFUE, sottolineando che è irrilevante che il confine non sia quello nazionale, ma quello comunale; come è irrilevante che la destinazione del gettito vada a finanziare opere di riqualificazione ambientale e varie altre attività di interesse sociale (21).

Nello stesso senso la sent. n. 216 del 2010 della Corte costituzionale che, richiamando questi precedenti, si è pronunciata per la illegittimità costituzionale dell'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto istituita sempre dalla Regione Sardegna dovuta sugli scali negli aerodromi e nei porti della Sardegna e applicabile soltanto ai soggetti aventi il domicilio fiscale fuori del territorio regionale.

3. L'armonizzazione e il coordinamento fiscale. L'Iva, le accise e il divieto di introdurre imposte generali sui consumi e, a certe condizioni, imposte speciali sui consumi o altre imposte indirette.

Un ulteriore vincolo deriva dall'armonizzazione dell'Iva e delle accise che prevedono espressamente il divieto di introdurre imposte generali sui consumi e, a certe condizioni, imposte speciali sui consumi o altre imposte indirette.

Viene in rilievo, in primo luogo, l'Iva, art. 401, direttiva n. 06/112, che vieta altre forme di imposizione generali sui consumi (i), ammettendo (e lasciando permanere) imposizioni speciali (ii), in ordine alle quali è però previsto il divieto di imposizioni sui consumi che ricostituiscano le frontiere fiscali (iii).

In secondo luogo, le accise, art. 1, parr. 1, 2, 3, direttiva n. 08/118, che non esclude che i singoli Stati membri mantengano o istituiscano ulteriori imposte speciali in ordine agli stessi prodotti, a condizione che siano rispettate le discipline dell'accisa armonizzata, (i); ovvero in ordine ad altri prodotti, a condizione che detti tributi non diano luogo, negli scambi fra gli Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (ii).

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia si tratta di norme certe e incondizionate che comportano un divieto assoluto, sono dotate dell'effetto diretto e determinano in capo al singolo il diritto al rimborso (22).

Ne deriva un divieto, di rilievo in materia di federalismo fiscale ovvero di autonomia tributaria degli enti subcentrali, di introdurre imposte generali sui consumi e, a certe condizioni, imposte speciali sui consumi o altre imposte indirette secondo quanto segue.

(19) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punto 41.

(20) Cfr. CGUE, sent. 21 giugno 2007, C-173/05, *Commissione/Italia*, punto 42.

(21) Cfr. CGUE, sent. 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*.

(22) Cfr. CGUE, sent. 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Denkavit e altri*.

L'art. 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto (23), capo 4 dal titolo "Altre tasse, diritti e imposte", relativo alle tassazioni similari e affini, riprende il precedente art. 33 della sesta direttiva e le successive modifiche e ne amplia i contenuti, affermando che "Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera".

La Corte ha interpretato questo divieto nel senso che impedisce, si tratta di una norma precisa e incondizionata, agli Stati membri di introdurre un'imposta generale sulla cifra di affari (24), anche se non osta all'introduzione di imposte speciali che colpiscano l'erogazione di questo o quel servizio, la produzione di bene o l'importazione (25).

Il divieto rappresenta una riserva di disciplina a favore dell'Unione europea per quanto riguarda la tassazione generale sui consumi motivata dal fatto che tale tassazione nello spazio europeo deve essere una sola e comune a tutti gli Stati membri dato il rilievo che essa assume ai fini della circolazione dei beni e dei servizi, dell'abolizione delle frontiere fiscali e del completamento del mercato interno, e ulteriormente dal fatto che essa in parte serve come risorsa propria a finanziare il bilancio europeo (26).

Secondo la Corte con la formula "imposte, diritti o tasse che abbiano la natura d'imposte sulla cifra d'affari", non si fa riferimento alla denominazione né al provvedimento nazionale che l'adotta, ma unicamente alle "sue caratteristiche oggettive" (27).

E così, ad esempio, nel caso *Giant* è stato ritenuto che un'imposta belga sugli spettacoli e sugli intrattenimenti non possedesse le caratteristiche di una imposta generale sui consumi in quanto "si applica ad una categoria limitata di beni e servizi", non viene riscossa in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione, ma annualmente sull'insieme degli introiti realizzati dalle imprese ad essa soggette, non colpisce il valore aggiunto di ciascuna operazione, bensì l'ammontare lordo di tutte le entrate (28).

Più puntualmente in ordine ai caratteri che fanno di un tributo sui consumi un tributo avente le caratteristiche di una imposta sulla cifra di affari, nel caso *Denkavit* la Corte ha precisato che il contributo di sostegno al mercato del lavoro previsto dalla legislazione danese costituisce un'imposta avente le caratteristiche dell'Iva, e quindi vietata, in quanto in essa si riscontrano i tratti dell'imposta generale, nel senso che si applica in modo generalizzato a tutte le operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale rispetto al prezzo dei beni e servizi; si riscuote in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione; colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi, dato che si computa in detrazione dall'imposta dovuta quella già assolta per effetto delle operazioni commerciali espletate a monte (29).

(23) Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, pubblicata l'11 dicembre 2006 nella GUUE n. 347, che riunisce, rende omogenee e semplifica le direttive sull'Iva susseguitesi nel tempo.

(24) Cfr. CGUE, sent. 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Denkavit e altri*.

(25) Cfr. CGUE, sent. 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*; sent. 13 luglio 1989, cause 93 e 94/88, *Wisselink e altri*; sent. 7 maggio 1992, causa C-347/90, *Bozzi*.

(26) Cfr. CGUE, sent. 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Denkavit e altri*.

(27) Cfr. CGUE, sent. 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*.

(28) Cfr. CGUE, sent. 19 marzo 1991, causa C-109/90, *N.V. Giant*.

(29) Cfr. CGUE, sent. 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Denkavit e altri*; sent. 1 dicembre 1993, causa C-234/91, *Commissione/Danimarca*. Nello stesso senso le successive pronunce, cfr. sent. 7 maggio 1992, causa C-347/90, *Bozzi*; sent. 16

Criteri via via applicati nei diversi casi sottoposti al suo esame e recentemente nella pronuncia che coinvolgeva l'Italia, relativa all'Irap, in cui la Corte non ha ritenuto che il tributo avesse le caratteristiche di una imposta generale sui consumi (30).

L'art. 1, parr. 1, 2, 3, direttiva n. 08/118 sulla armonizzazione delle accise, riguarda il campo di applicazione delle accise e le tassazioni affini. In primo luogo, si definisce l'ambito territoriale e se ne circoscrive la sfera oggettiva, stabilendo che i prodotti soggetti ad accisa sono, secondo le definizioni contenute nelle direttive ad essi relative, i tabacchi lavorati, gli oli minerali e l'alcole e le bevande alcoliche (31). Quindi si prevede che nel territorio dell'Unione per determinati prodotti, e solo per questi, si applichi una normativa di accisa comune a tutti i paesi membri: in parte generale, relativa a tutti i diritti di accisa, con riferimento alla direttiva n. 92/12; in parte specifica, relativa ai singoli diritti di accisa, con riferimento alle direttive riguardanti le accise sui singoli prodotti.

Tale previsione non esclude però che i singoli Stati membri mantengano o istituiscano, in ordine agli "stessi prodotti", purché siano rispettate determinate condizioni, o in ordine ad "altri prodotti" ulteriori imposizioni speciali.

Sugli "stessi prodotti", ovvero sui prodotti che sono assoggettati all'accisa armonizzata, vale quanto segue. Si stabilisce che sugli stessi prodotti colpiti dalle accise armonizzate, oltre a queste, gli Stati membri possono applicare altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, imposte speciali sui consumi dunque, sempre che rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'Iva per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta (32). La direttiva, con questa condizione, si preoccupa di stabilire che gli Stati membri non alterino il quadro generale di tassazione speciale di questi prodotti, che deve restare comune, siano le imposte speciali di diritto europeo o di diritto nazionale. In tali limiti, l'armonizzazione delle accise riguarda anche gli eventuali altri tributi speciali nazionali, quale che sia l'autorità statale o substatale che li pone in essere.

Chiamata a pronunciarsi su una imposta di consumo italiana sugli oli lubrificanti, la Corte nel caso *Commissione/Repubblica italiana* del 2003 si è preoccupata di richiamare gli Stati membri a non alterare il quadro generale di tassazione speciale di questi prodotti che deve restare comune, e ha affermato che "È pacifico che la legge italiana prevedeva che gli oli lubrificanti fossero sottoposti ad imposta di consumo quando erano destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione. E però ai sensi della direttiva gli oli lubrificanti possono essere assoggettati ad accisa solo se sono destinati ad essere utilizzati, se sono messi in vendita o se sono utilizzati come carburanti o combustibili. Negli altri casi, essi sono obbligatoriamente esenti dall'accisa armonizzata, per cui consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata conformemente all'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81 toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile (33). Concludendo nel senso che per i prodotti obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81, gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà prevista dall'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 di mantenere o di istituire imposte nazionali speciali sui consumi (34).

dicembre 1992, causa C-208/91, *Beaulande*; sent. 26 giugno 1997, causa C-372/95, *Careda e altri*; da ultimo sent. 17 settembre 1997, causa C-130/96, *Fazenda Publica/Solisnor-Estraleiros*.

(30) Cfr. CGUE, sent. 3 ottobre 2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona/Agenzia delle Entrate di Cremona*.

(31) Direttiva n. 08/118, art. 1, par. 1.

(32) Direttiva n. 08/118, art. 1, par. 2.

(33) Cfr. CGUE, sent. 25 settembre 2003, cause C-437/01, *Commissione/Repubblica italiana*, punti 29-31.

(34) Cfr. CGUE, sent. 25 settembre 2003, cause C-437/01, *Commissione/Repubblica italiana*, punto 33.

Sugli “altri prodotti”, ovvero sui prodotti che non sono assoggettati all'accisa armonizzata, gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscano prodotti diversi, ovvero tributi sulle prestazioni di servizi, a condizione che detti tributi non diano luogo, negli scambi fra gli Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (35); la direttiva si cura di stabilire, in tal modo, che gli Stati membri, per altra via, non ripristinino le frontiere fiscali, la cui abolizione è l'obiettivo del processo di armonizzazione attivato.

Sul punto si è pronunciata la Corte di giustizia, affermando che occorre “considerare che i detti oli lubrificanti, che non sono assoggettati all'accisa armonizzata, costituiscono prodotti diversi da quelli oggetto dell'art. 3, n. 1, primo trattino, della direttiva 92/12 di modo che, in conformità al n. 3, comma 1, di tale articolo, gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposte che colpiscono tali prodotti, a condizione tuttavia che dette imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera” (36).

Ne deriva che, accanto alle accise armonizzate sui tre gruppi di prodotti menzionati, restano possibili altre imposte speciali, sugli stessi prodotti, quelli presi in considerazione dalla direttiva, come su altri prodotti, ma nei limiti appena richiamati.

La norma si coordina con la disposizione in materia di Iva, prima presa in considerazione, che sancisce il divieto di introdurre altre imposte generali sui consumi del tipo dell'imposta sulla cifra d'affari, e allo stesso tempo non esclude che nei singoli ordinamenti nazionali, accanto ad una imposta generale sulla cifra d'affari, l'Iva, appunto, possano essere previste imposizioni speciali sui consumi, sempre che non ripristinino le frontiere fiscali e sempre che non diano luogo negli scambi tra gli Stati membri a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

E tanto vale, naturalmente, oltre che per il livello di governo centrale, anche per i livelli di governo subcentrali.

4. Le libertà fondamentali. Il principio di non discriminazione fiscale e il divieto di restrizioni.

Ulteriori vincoli derivano dal principio di non discriminazione fiscale e dal divieto di restrizioni.

Con riguardo alle quattro libertà fondamentali, il trattato prevede, in primo luogo e preliminarmente, e con norme che hanno efficacia diretta, senza bisogno quindi di una normativa dell'Unione europea derivata o di norme di attuazione da parte degli Stati membri, il principio di non discriminazione sulla base della nazionalità. Esso si trova sancito in via generale nell'art. 18 TFUE e trova poi una puntuale articolazione per ciascuna delle quattro libertà. Si tratta di un principio che, per il suo contenuto, si ispira al canone dell'eguaglianza di trattamento e, per le sue funzioni, mira a garantire la libera circolazione in normali condizioni di concorrenza. Riguarda, allo stesso tempo, la legislazione materiale e quella tributaria, ai fini della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

In ordine alla legislazione tributaria, trova una specificazione solo con riferimento alla libera circolazione delle merci negli artt. 110 TFUE ss., con particolare riguardo alla fiscalità dei consumi.

Ma non c'è dubbio, come risulta dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, che il principio di non discriminazione fiscale viga relativamente a tutte e quattro le

(35) Direttiva n. 08/118, art. 1, par. 3.

(36) Cfr. CGUE, sent. 5 luglio 2007, cause C-145/06 e C-146/06, *Fendt Italiana*, punto 44.

libertà e che riguardi la tassazione indiretta come quella diretta, come tutti i tipi di tributi, nei limiti in cui interferiscano con l'ordinamento europeo.

Secondo tale principio, all'interno della propria legislazione, uno Stato membro non può prevedere trattamenti tributari discriminatori, in modo palese o dissimulato, in ragione della nazionalità; essi, infatti, a parità di condizioni, fanno ricadere un onere tributario più gravoso sulle fattispecie transnazionali a base europea rispetto a quelle meramente nazionali. Si tratta di un divieto che lascia intatta l'esistenza di diverse legislazioni fiscali all'interno dei singoli paesi membri, e anzi, presupponendole, si prefigge l'obiettivo che al loro interno non vi siano discriminazioni in base alla nazionalità. Si introduce così un principio di eguaglianza formale in base alla nazionalità che i singoli Stati membri devono rispettare ai fini della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

In un primo tempo il principio è stato affermato in materia di libera circolazione delle merci (37).

Poi, via via, e proprio in ragione dello sviluppo della libera circolazione dei fattori e nel momento in cui i singoli venivano sempre più a contatto con le legislazioni degli altri paesi, si sono posti i problemi di non discriminazione fiscale in materia di imposte dirette. Sulla base della coerente affermazione delle quattro libertà fondamentali e facendo leva sulla loro efficacia diretta, la Corte di giustizia, a fronte degli Stati membri che pretendevano completa libertà in materia, ha fatto valere i principi dei trattati anche in questo campo, in rapporto alla libera circolazione dei lavoratori, art. 45, par. 2, TFUE, al diritto di stabilimento, art. 49 TFUE, alla libertà di prestazione dei servizi, art. 56 TFUE, e alla libera circolazione dei capitali, art. 63 TFUE, dichiarando in un'articolata giurisprudenza la contrarietà con il trattato dei trattamenti discriminatori (38).

Negli sviluppi della sua giurisprudenza la Corte, con un'estensione del suo campo di intervento, ma allo stesso tempo con puntuale riferimento alle disposizioni del trattato appena richiamate, ha sostenuto che le libertà fondamentali vanno interpretate non solo come divieto di discriminazioni, ma anche di restrizioni. Ne deriva che violano i principi del trattato, oltre che le disposizioni nazionali che comportano discriminazioni palesi o dissimulate, anche quelle disposizioni che costituiscono un ostacolo alla libera circolazione, pur non operando alcuna distinzione sulla base della nazionalità e dunque pur essendo prive di effetti discriminatori (39).

Si tratta di principi che hanno trovato recente applicazione in ordine alla legislazione in materia tributaria della Regione Sardegna.

La Regione nel 2006 aveva introdotto quattro tributi regionali e per tre di essi aveva differenziato i trattamenti utilizzando le categorie di domicilio fiscale e di nativo.

La Corte costituzionale investita della questione di legittimità costituzionale, in due casi, relativi all'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case e all'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico, ha dichiarato, sent. n. 102 del 2008, direttamente il contrasto con il diritto dell'Unione europea; nel

(37) Ciò del resto corrisponde a quanto risulta dai trattati che prevedono che i prodotti esteri non siano tassati in misura più gravosa di quelli nazionali simili o concorrenti. Su questa base, agli inizi degli anni ottanta, a seguito della giurisprudenza della Corte di giustizia, si è avuto un disboscamento delle discipline fiscali discriminatorie a partire da quelle in materia di tassazione degli alcolici, cfr., a riguardo, CGUE, sent. 27 febbraio 1980, causa 168/78, *Commissione/Francia*; sent. 27 febbraio 1980, *Commissione/Italia*, causa 169/78; sent. 27 febbraio 1980, *Commissione/Danimarca*, causa 171/78. Per ulteriori sviluppi, cfr. sent. 9 luglio 1985, causa 112/84, *Humblot*; sent. 16 dicembre 1986, *Commissione/Italia*, causa C-200/85.

(38) Questo già in CGUE, sent. 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione/Francia* (nota come: *Avoir fiscal*). Passaggi chiave di tale giurisprudenza, con riferimento alle diverse libertà, si trovano in sent. 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*; sent. 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*; sent. 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*; sent. 28 aprile 1998, causa C-118/96, *Safir*; sent. 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI*; sent. 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*; sent. 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*; sent. 14 dicembre 2000, causa C-141/99, *AMID*; sent. 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Horhorst GmbH*, solo per fare alcuni esempi.

(39) Cfr., ad esempio, CGUE, sent. 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*.

terzo caso, relativo all'imposta sullo scalo turistico, ha rinviato, ord. n. 103 del 2008, in via pregiudiziale alla Corte di giustizia per l'interpretazione; salvando solo il quarto tributo relativo ad una imposta di soggiorno (successivamente abrogato dal legislatore sardo).

L'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, art. 2, l. reg. n. 4 del 2006, riguardava fabbricati siti in Sardegna entro 3 km dalla battigia marina e destinati ad uso abitativo. L'imposta era applicabile nei confronti dell'alienante con domicilio fiscale fuori del territorio regionale o con domicilio fiscale in Sardegna da meno di 24 mesi, con esclusione dei soggetti nati in Sardegna e dei loro coniugi, alle cessioni a titolo oneroso dei fabbricati, escluse le unità immobiliari che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione erano adibite ad abitazione principale del cedente o del coniuge, ovvero alle cessioni di quote o di azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale su detti fabbricati, per la parte ascrivibile ai fabbricati medesimi.

La Corte costituzionale nella sua pronuncia rileva, con riferimento alla questione sollevata dal ricorrente con il richiamo all'art. 18 TFUE sul principio di non discriminazione sulla base della nazionalità, per il tramite dell'art. 117, comma 1, cost., la ingiustificata discriminazione che il tributo regionale determina quando esclude da tassazione i soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, allo stesso tempo, sottopone a tassazione i soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea e non fiscalmente domiciliati in Sardegna. Secondo la Corte il tributo regionale contravviene al divieto di restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri previsto dall'art. 63 TFUE. A riguardo la Corte rammenta che, seppure con riferimento ad un prelievo statale, la Corte di giustizia in una fattispecie analoga ha precisato che il legislatore nazionale non può assoggettare "le plusvalenze risultanti dalla cessione di un bene immobile situato in uno Stato membro [...], quando la detta cessione è effettuata da un soggetto residente in un altro Stato membro, ad un onere tributario superiore a quello che sarebbe applicato per lo stesso tipo di operazione alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato in cui è situato detto bene immobile" (40).

Il secondo caso riguardava l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico, art. 3, l. reg. n. 4 del 2006, che era a sua volta applicabile nei confronti del proprietario o del titolare di altro diritto reale con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, con l'esclusione dei soggetti nati in Sardegna e dei loro coniugi e figli. A riguardo, la Corte precisa che la previsione delle esclusioni rappresentano delle ingiustificate discriminazioni soggettive nell'applicazione della imposta, nonché una disarmonia con i principi del sistema statale che esige un'applicazione nei confronti di tutti i titolari delle situazione giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza territoriale dell'ente impositore, siano essi fiscalmente domiciliati o non domiciliati nel territorio ove è ubicato l'immobile, e senza che rilevi il loro luogo di nascita. La discriminazione appare alla Corte ancora più stridente se si confronta il caso dei soggetti aventi domicilio fiscale in Italia, ma non in Sardegna, con quello dei soggetti aventi residenza anagrafica all'estero, ma domicilio fiscale in Sardegna. Secondo la Corte, questi ultimi, qualora siano titolari di diritti reali sugli immobili ubicati in Sardegna, hanno – ove non godano di maggiori redditi prodotti in Italia fuori del territorio sardo – domicilio fiscale in Sardegna ai sensi dell'art. 58 del dpr n. 600 del 1973 e dunque non sono soggetti al tributo. Differentemente da coloro che hanno domicilio fiscale in Italia, ma non in Sardegna, essi non sono tenuti al

(40) Cfr. Corte cost., sent. n. 102 del 2008 e sul punto il richiamo a CGUE, sent. 11 ottobre 2007, C-443/2006, *Hollmann*.

pagamento del tributo, qualunque sia la consistenza delle unità immobiliari in Sardegna, pur essendo residenti anagraficamente fuori del territorio sardo.

Nel terzo caso, relativo all'imposta sullo scalo turistico, la Corte con l'ord. n. 103 del 2008 ha sollevato la questione pregiudiziale sull'interpretazione dinanzi alla Corte di giustizia. L'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto era prevista dalla legislazione sarda a carico delle imprese esercenti aeromobili e unità da diporto, art. 4, l. reg. n. 4 del 2006 nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della l. reg. n. 2 del 2007, per le ipotesi di scalo effettuato da unità da diporto esercitate a fini di lucro e le ipotesi di scalo effettuato da aeromobili svolgenti operazioni di aviazione generale di affari, cioè operazioni di trasporto di persone compiute senza remunerazione, per motivi attinenti all'attività di impresa. Soggetti passivi dell'imposta erano le persone fisiche o giuridiche aventi domicilio fiscale fuori del territorio regionale che assumevano l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto.

Alla Corte costituzionale la norma, nell'assoggettare a tassazione le imprese non aventi domicilio fiscale in Sardegna, sembra creare una discriminazione, con un conseguente aggravio di costi, rispetto alle imprese che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere domicilio fiscale nella Regione.

Secondo la Corte, per le imprese non aventi domicilio fiscale in Sardegna – con riguardo tanto all'ampio mercato dell'utilizzazione commerciale delle unità da diporto, quanto al più ristretto mercato delle imprese che effettuano direttamente trasporti aerei aziendali di persone senza remunerazione – può ipotizzarsi che l'applicazione della imposta regionale dia luogo a un aggravio selettivo del costo dei servizi resi, che assume rilevanza per l'ordinamento europeo sia come restrizione alla libera prestazione dei servizi, art. 56 TFUE, sia come aiuto di Stato alle imprese con domicilio fiscale in Sardegna, art. 107 TFUE, con effetti discriminatori e distorsivi della concorrenza. Tali principi, rileva la Corte, sono di generale applicazione nell'ordinamento interno e forniscono una tutela delle imprese non residenti – sotto il profilo della concorrenza e delle libertà economiche fondamentali – la cui delimitazione è rimessa non a regole di diritto interno, ma al diritto europeo, quale interpretato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea anche con riferimento ad “enti infrastatali che, come la Regione resistente, sono dotati di autonomia statutaria, normativa e finanziaria” (41).

La Corte di giustizia con la sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Sardegna*, si pronuncia sul caso sottoposto al suo esame nel senso che l'imposta sullo scalo turistico contrasta sia con l'art. 56 TFUE sulla libera prestazione dei servizi, sia con l'art. 107 TFUE, sul divieto di aiuti di Stato. Sotto il primo profilo, in ordine all'art. 56 TFUE sulla libera circolazione dei servizi, la Corte, premesso che quale che sia l'ente che emana la misura restrittiva sia esso lo Stato sia un ente locale, ostacola gli scambi infraeuropei, anche se si applica soltanto in una parte circoscritta di uno Stato membro (42), rileva, riprendendo una nota

(41) Cfr. Corte cost., ord. n. 103 del 2008 e sul punto il richiamo a CGUE, sent. 6 settembre 2006, C-88/03, *Repubblica portoghese/Commissione*.

(42) Cfr. CGUE, sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Sardegna*, punti 29 e 30. “Per quanto riguarda la questione se la normativa costituisca una restrizione alla libera prestazione dei servizi, si rammenta anzitutto che, nel settore della libera prestazione dei servizi, un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata, sia che esso emani dallo Stato stesso sia che emani da un ente locale (v. in particolare, sent. 8 settembre 2005, cause riunite C-544/03 e C-545/03, *Mobistar e Belgacom Mobile*, Racc. pag. I-7723, punto 28 e giurisprudenza ivi citata)” (punto 29). “Nel caso di specie è pacifico che l'imposta regionale sullo scalo grava sugli esercenti degli aeromobili e delle unità da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e che il fatto generatore dell'imposta è lo scalo dell'aeromobile o dell'unità da diporto in detto territorio. L'imposta, anche se si applica soltanto in una parte circoscritta di uno Stato membro, grava sugli scali degli aeromobili e delle unità da diporto di cui trattasi senza distinguere a seconda che essi provengano da un'altra regione d'Italia o da un altro Stato membro. In tali circostanze, la natura regionale

giurisprudenza, che le differenze di trattamento delle situazione di residente e non residente sono ammesse, ma costituiscono una restrizione se, come nel caso del tributo della Regione Sardegna, non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare la disparità di trattamento tra le diverse categorie di contribuenti (43).

A fronte poi delle giustificazioni addotte dalla Regione Sardegna, secondo cui le imprese non residenti fruirebbero, come quelle residenti, dei servizi pubblici regionali e locali, ma senza contribuire al finanziamento di questi servizi, nonché della invocata necessità di compensare i maggiori costi sostenuti, a causa delle peculiarità geografiche ed economiche legate all'insularità della Sardegna, dalle imprese domiciliate in questa ultima, e ancora degli ulteriori argomenti connessi alla tutela dell'ambiente e alla coerenza del sistema tributario, la Corte di Giustizia pone in evidenza che nel caso del tributo previsto dalla Regione Sardegna rileva il presupposto dello scalo, che è eguale per tutti, e non la situazione dei contribuenti interessati, residenti o non residenti, né se concorrono in via generale a finanziare il bilancio della Regione Sardegna. Inoltre, la distinzione tra i soggetti secondo il domicilio fiscale è priva di riferimento all'obiettivo ambientale: entrambi i soggetti, aventi o meno il domicilio fiscale in Sardegna, producono in ragione dello scalo inquinamento. Infine, in ordine alla giustificazione del tributo in base all'argomento della coerenza fiscale, la Corte sottolinea che manca il nesso diretto come si richiede quando si invoca questo motivo: "il non assoggettamento alla imposta sullo scalo non si può considerare come una compensazione delle altre imposte di questi soggetti" (44).

5. La libera concorrenza e il divieto di aiuti fiscali.

Con riguardo alle regole di concorrenza, il trattato pone espliciti divieti rivolti sia agli operatori economici che agli Stati membri. Nei confronti di questi ultimi è sancita un'incompatibilità di principio per gli aiuti di Stato. Sotto questo aspetto, il principio di libera concorrenza richiede che non siano concessi dagli Stati aiuti a «determinate imprese e produzioni» - si deve trattare di aiuti «selettivi» - perché ciò, favorendo alcuni, e in primo luogo le imprese e le produzioni nazionali, altera le condizioni di concorrenza (45).

D'altra parte, gli Stati in vista del raggiungimento di vari obiettivi economici, sociali e politici dispongono di vasti apparati di misure promozionali. Obiettivi e finalità che a volte trovano tutela nello stesso ordinamento dell'Unione.

La complessa relazione tra libera concorrenza e interventismo pubblico è affrontata dal trattato con un'articolata normativa, di cui agli artt. 107 e 108 TFUE, che sancisce il divieto di aiuti di Stato, temperato però dalla previsione di aiuti compatibili in certe circostanze e di aiuti che, a particolari condizioni e secondo un procedimento, possono essere dichiarati compatibili dalla Commissione europea in ragione di finalità settoriali, regionali o orizzontali.

Fin dall'inizio fu evidente che tra gli aiuti di Stato rientrassero le agevolazioni fiscali, deroghe rispetto al trattamento ordinario previsto da un tributo nel territorio statale, regionale o locale di applicazione. Le agevolazioni, infatti, allo stesso modo di

dell'imposta non per questo esclude che essa possa ostacolare la libera circolazione dei servizi (v. in particolare, sent. 9 settembre 2004, cause riunite C-72/03, *Carbonati Apuani*, *Racc.* pag. I-8027, punto 26)" (punto 30).

(43) Cfr. CGUE, sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Sardegna*, punto 35.

(44) Cfr. CGUE, sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Sardegna*, punti 32 e seguenti.

(45) Cfr. CGUE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*; sent. 17 marzo 1993, cause C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun*.

una sovvenzione, favoriscono i beneficiari rispetto a tutti gli altri e comportano, in termini di mancata entrata, un costo per gli Stati (46).

Recentemente, la situazione si è modificata e in qualche modo acuita. In rapporto, infatti, al progredire del mercato interno e alla realizzazione della moneta unica si verifica, come ha chiarito il “Rapporto Monti” nel 1996 (47), che gli Stati, e al loro interno le unità di governo subcentrali, sempre di più utilizzano la fiscalità, che è rimasta nelle loro competenze, concedendo trattamenti preferenziali, oltre che in vista di obiettivi economici, sociali e politici, vale a dire a fini di interventismo pubblico, anche a fini di concorrenza con gli altri Stati, e, dunque, prevedono aiuti di natura fiscale per favorire non solo le imprese e le produzioni nazionali sul mercato interno e europeo, ma anche per attirare gli investimenti, diretti e indiretti, nel proprio territorio, fino a forme di concorrenza dannosa.

Il divieto di aiuti fiscali è così il tema più caldo dei rapporti tra federalismo fiscale e Unione europea.

I livelli di governo subcentrali, infatti, esercitano l'autonomia tributaria e intendono l'autonomia tributaria come uno strumento di promozione territoriale e di concorrenza fiscale con le altre regioni e gli altri Stati nello spazio europeo.

E concepiscono l'introduzione del federalismo fiscale come un modo per avere, finalmente, mani libere in materia rispetto agli Stati, senza accorgersi che non sono tanto gli Stati a vincolarli, quanto l'Unione europea con gli artt. 107 e 108 TFUE sugli aiuti di Stato (48).

È quanto avviene anche in Italia, dove già in questa fase di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale si sono avuti i primi interventi.

In primo luogo, “la fiscalità di sviluppo” di cui all'art. 2, comma 2, lett. *mm*) della legge delega n. 42 del 2009, che permette alle Regioni l'“individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate”.

Seguita da due disposizioni del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e competitività economica.

L'art. 40, comma 1, sulla “fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno” in relazione all'Irap, che così recita: “In anticipazione del federalismo fiscale e in considerazione della particolarità della situazione economica del Sud, nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, nonché nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, le predette Regioni con propria legge possono, in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, modificare le aliquote, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive”. Aggiungendo, comma 2, che “Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, d'intesa con ciascuna delle Regioni che emanano leggi ai sensi e nei limiti del comma 1, è stabilito il periodo di imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le disposizioni di tali leggi”.

E l'art. 41, comma 1, sul “regime fiscale di attrazione europea”, secondo cui: “Alle imprese residenti in uno Stato membro dell'Unione Europea diverso dall'Italia che intraprendono in Italia nuove attività economiche, nonché ai loro dipendenti e collaboratori, per un periodo di tre anni si può applicare, in alternativa alla normativa tributaria italiana, la normativa tributaria statale vigente in uno degli Stati membri

(46) Cfr. CGUE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*; sent. 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*.

(47) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, SEC (96) 487 def., Bruxelles, 20 marzo 1996.

(48) Cfr. F. FICHERA, *Aiuti fiscali e Paesi Baschi*, cit., pagg. 425-455.

dell'Unione Europea. A tal fine, i citati soggetti interpellano l'Amministrazione finanziaria secondo la procedura di cui all'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269" (sul *Ruling* internazionale). Aggiungendo, comma 2, che "Con decreto non regolamentare del Ministro delle finanze sono stabilite le disposizioni attuative dell'articolo".

Tutte misure rivolte, rispettivamente, alle "nuove attività di impresa", alle "nuove iniziative produttive" o alle "nuove attività economiche".

Soffermiamoci sulla prima delle disposizioni previste dal D.L. n. 78 del 2010, relativa all'Irap.

Si ricorderà il tentativo del governo italiano con la legge finanziaria del 2001 di introdurre una Irpeg (ad aliquota) ridotta per il Mezzogiorno, con l'idea di estenderla successivamente a tutto il territorio nazionale. La misura nella famosa lettera del commissario Mario Monti indirizzata al governo italiano il 22 novembre 2000, fu qualificata come un caso di "aiuti di Stato al funzionamento" a riguardo dei quali la Commissione ha sempre avuto un orientamento negativo in quanto misure che falsano la concorrenza riducendo le spese correnti delle imprese beneficiarie senza essere rivolte a nuovi investimenti o a nuova occupazione (49). Nella lettera si aggiungeva: "Diverso sarebbe l'atteggiamento della Commissione se si fosse trattato di aiuti regionali finalizzati a nuovi investimenti o a nuova occupazione. In questi casi, infatti, la Commissione si riserva di prenderli in considerazione per valutare se, in deroga, possono essere autorizzati ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. a) e c) del TCE", l'attuale art. 107 TFUE.

Il divieto di aiuti, infatti, a differenza del divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, dei divieti in materia di Iva e accise, del principio di non discriminazione e di non restrizione, non è un divieto assoluto e incondizionato. L'art. 107 TFUE fissa in linea di principio l'incompatibilità degli aiuti degli Stati e allo stesso tempo prevede delle deroghe in vista di obiettivi economici e sociali ritenuti degni di tutela nella prospettiva dell'Unione europea, affidando alla Commissione, sotto il controllo della Corte di giustizia, la competenza sulla loro valutazione e autorizzazione.

Ora la misura prevista in materia di Irap, di cui al D.L. n. 78/2010, non è un "aiuto al funzionamento", ma è un aiuto regionale rivolto alle "nuove iniziative produttive". Resta una misura selettiva, e dunque rivolta ad "alcune imprese e produzioni", ma può essere autorizzata in deroga da parte della Commissione (proprio a seguito dell'esame della configurazione concreta, ovviamente) (50). Essa, rispetto a quanto previsto fino ad ora, lascia permanere i margini di flessibilità in vigore per tutte le Regioni, e in aggiunta per alcune Regioni, quelle meridionali, appresta la possibilità di ridurre le aliquote fino ad azzerarle e di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, ma per "nuove iniziative produttive". Si tratta di un obiettivo per il quale sono ammesse in deroga le misure selettive, previo notifica alla Commissione. Il comma 2 richiede, infatti, un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di intesa con ciascuna delle Regioni che dovrà essere notificato alla Commissione per la procedura di cui all'art. 108 TFUE sugli aiuti degli Stati in via di istituzione.

(49) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, (98/C 384/03), in GUCE C 384, 10 dicembre 1998, pag. 3. La Commissione li autorizza solo in via eccezionale e a determinate condizioni, e comunque solo per regioni svantaggiate rispetto alla media europea, di cui all'art. 107, n. 3, lett. a) TFUE, che riguarda gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni che si trovano nelle condizioni meno favorevoli nello spazio europeo; sul punto cfr. anche COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale*, 10 marzo 1998, GUCE C 74, 10 marzo 1998, pag. 6, punto 4.15.

(50) Seguendo i criteri fissati da parte della Commissione, da ultimo per gli aiuti regionali, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013*, in GUUE, C 54 del 4 marzo 2006.

Non ci troviamo di fronte ad un caso *Azzorre* (51), in cui in ordine ad un tributo statale, l'imposta sulle società, lo Stato portoghese concedeva ad una singola Regione, le Azzorre appunto, la possibilità di introdurre un'aliquota più favorevole rispetto a quella prevista sul piano nazionale. In questo caso si trattava di un aiuto al funzionamento, del tipo Irpeg prima richiamato, e dunque, stante la riscontrata carenza per le Azzorre di "poteri sufficientemente autonomi" sotto i profili istituzionale, procedurale ed economico-finanziario richiesti, la misura, soggetta a comparazione rispetto a quanto avviene nel territorio portoghese e cioè al trattamento ordinario dell'imposta sulle società a livello nazionale rispetto a cui costituisce una deroga, è stata dichiarata dalla Corte di giustizia un aiuto fiscale incompatibile con il trattato.

E meno ancora ad un caso *Rioja* (52), relativo ai Paesi Baschi, perché in questo caso si trattava di un'imposta sulle società con aliquota ridotta rispetto a quella in vigore nello Stato spagnolo, ma in quanto espressione di "poteri sufficientemente autonomi" dei Paesi Baschi rispetto ai profili prima richiamati, non soggetta a comparazione rispetto a quanto avviene nel territorio spagnolo. Nel caso in cui, infatti, come per i Paesi Bassi, sia dato riscontrare "poteri sufficientemente autonomi" il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività delle misure fiscali in questione va definito esclusivamente entro i limiti geografici della Regione. In questo caso, in pratica, la misura, proprio perché espressione di "poteri sufficientemente autonomi", non deve essere valutata con riferimento alla totalità del territorio statale nell'ambito del quale essa appare come selettiva, ma del solo territorio regionale.

Si tratta, piuttosto, rispetto ad un tributo statale, l'Irap appunto, di una misura selettiva rivolta alle nuove iniziative produttive in determinate regioni, che può essere autorizzata in deroga da parte della Commissione, previo espletamento della richiesta procedura.

La seconda delle misure previste dal D.L. n. 78 del 2010 è relativa al "regime fiscale di attrazione europea".

Tale regime che si caratterizza per il peculiare vantaggio che concede, risulta altamente problematico per il fatto che riserva il trattamento più favorevole ai non residenti, ad esclusione dei residenti.

Sotto il primo profilo, la misura permette alle imprese residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, diverso dall'Italia, che intraprendono in Italia "nuove attività economiche" di chiedere di applicare, in alternativa alla normativa tributaria statale italiana, la normativa vigente in uno degli altri Stati membri dell'Unione europea.

La misura è concessa alle sole imprese non residenti in Italia, nonché ai loro dipendenti e collaboratori; riguarda le "nuove attività economiche" in Italia - si badi, non è riservata a una parte del territorio nazionale -, sempre che non siano già avviate in Italia e purché siano effettivamente svolte nel territorio dello Stato; è delimitata nel tempo per tre anni, ed è dunque temporanea ovvero, come usa dire la Commissione, "non continuativa".

Sulla base di essa, un'impresa non residente può scegliere, tra quelli in vigore nell'Unione Europea, l'assetto fiscale che ritiene più conveniente. Il regime permette così di applicare all'Italia, in concorrenza con gli altri Paesi membri, la disciplina tra questi paesi che l'impresa valuta più vantaggiosa. In pratica, come dice il titolo che introduce la misura, l'Italia predispone l'ambiente fiscale più favorevole possibile per le intraprese nuove, e si rende attraente. È questo un caso di concorrenza fiscale "verso il basso" (53). In un contesto di accentuate diversità fiscali, l'Italia, che è un

(51) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*.

(52) Cfr. CGUE, sent. 11 settembre 2008, cause da C-428/06 a C-434/06, *UGT Rioja e altri*.

(53) Cfr. H. AULT, *Concorrenza fiscale: corsa verso l'alto o verso il basso?*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2008.

paese ad alta fiscalità, per le nuove intraprese si allinea, seppure per soli tre anni, ai livelli di tassazione e di trattamento fiscale più favorevoli nello spazio europeo, non introducendo il trattamento più favorevole nel proprio ordinamento, ma permettendone la scelta. In questo caso è uno Stato che, in via indiretta, consente lo “shopping fiscale”, nel senso di permettere l’arrangiamento fiscale più favorevole tra tutti quelli previsti nei paesi dell’Unione.

L’Italia immagina, evidentemente, che la perdita di gettito causato da questa misura sia compensata dai vantaggi sul piano dello sviluppo.

Peccato però che la misura sia riservata ai soli non residenti.

Per un aspetto, infatti, la limitazione a favore dei non residenti, ad esclusione dei residenti - l’inciso: “la misura è riservata alle imprese residenti in uno Stato membro dell’Unione Europea diverso dall’Italia” -, rende la misura “selettiva” e la caratterizza come una forma di concorrenza dannosa che secondo il codice di condotta sulla fiscalità delle imprese gli Stati non possono prevedere e, se del caso, debbono eliminare dal proprio ordinamento, e che secondo gli orientamenti che si è data in materia di aiuti fiscali la Commissione non può autorizzare in deroga.

Il codice di condotta, adottato con il «pacchetto fiscale» del dicembre 1997 (54) e volto a contrastare le forme di concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati, anche in materia di aiuti fiscali, riguarda le misure che condizionano o possono condizionare in modo rilevante la scelta dell’ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Unione e considera particolarmente dannose quelle misure che determinano un livello di imposizione effettivo inferiore a quello generalmente applicato nel paese interessato, quali che siano le tecniche a tal fine impiegate; tra queste, in particolare, sono espressamente richiamate le misure preferenziali che sono riservate solo ai non residenti (55).

Gli orientamenti in materia di aiuti fiscali, adottati dalla Commissione nel 1998, prevedono, a loro volta, che la Commissione non può autorizzare aiuti contrari al diritto tributario europeo e deve, tra l’altro, tener conto degli effetti di questi aiuti evidenziati dall’applicazione del codice di condotta; in particolare, talune deroghe sono considerate difficilmente giustificabili “quando le imprese non residenti vengono trattate in maniera più favorevole rispetto a quelle residenti” (56).

Ne deriva che la limitazione dell’aiuto fiscale ai soli non residenti introdotta dal legislatore italiano, configura secondo il codice di condotta una misura di concorrenza fiscale dannosa e secondo gli orientamenti della Commissione costituisce una misura selettiva ingiustificata che è vietata dal trattato e che non può essere autorizzata in deroga.

La limitazione, inoltre, si presenta come una “discriminazione a rovescio”, in quanto non permette ai soggetti residenti in Italia nel confronto con i non residenti in Italia, seppure residenti in altri Stati membri, di utilizzare la misura. Ora misure di discriminazione a rovescio sono contrarie alla Costituzione, come ha affermato la Corte costituzionale, in quanto violano il principio di eguaglianza (57). Secondo la

(54) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, in GUCE C 2, 6 gennaio 1998, pag. 1.

(55) Più in dettaglio il codice di condotta prende in considerazione le misure preferenziali che presentano le caratteristiche di essere riservate solo ai non residenti o previste solo per le transazioni effettuate con non residenti; di essere configurate in modo da essere completamente isolate dall’economia nazionale e da non incidere sulla base imponibile nazionale; di essere concesse senza che sia svolta alcuna effettiva attività economica e senza che vi sia una presenza economica sostanziale all’interno dello Stato membro che concede le agevolazioni fiscali; di contenere norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale che si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, soprattutto dalle norme concordate in sede OCSE; di non essere trasparenti, compresi i casi in cui le norme sono applicate in maniera meno rigorosa in sede amministrativa.

(56) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, (98/C 384/03) in GUCE C 384, 10 dicembre 1998, pag. 7, par. 26.

(57) Cfr. Corte cost., sent. n. 443 del 1997. A tale orientamento si è adeguato il legislatore italiano che con la l. 23 giugno 2009, legge comunitaria 2008, art. 6, comma 1, prevede che “Le norme italiane di attuazione e recepimento di norme e

Corte, ogni limitazione imposta dalla legge nazionale alle sole imprese nazionali rispetto alle imprese di altri Stati membri si risolve in uno svantaggio competitivo e, in ultima analisi, in una vera e propria discriminazione in danno delle imprese nazionali. Anche se, va sottolineato, la giurisprudenza della Corte di giustizia considera la discriminazione a rovescio di mero diritto interno e dunque fuori della sua portata (58).

Insomma, se non si vuole violare il diritto dell'Unione europea e si vuole, allo stesso tempo, mantenere il regime di attrazione, esso dovrebbe essere esteso anche ai residenti e dunque essere rivolto a tutte le imprese, indipendentemente dalla residenza. In tal caso, il regime, depurato dalla sua selettività, sarebbe sempre una deroga più favorevole rispetto al trattamento ordinario previsto in Italia, ma di carattere "generale", sarebbe rivolto a tutte le imprese e produzioni (e nel caso specifico per tutto il territorio nazionale e per tutti i settori produttivi), e in quanto tale non costituirebbe un aiuto fiscale e non rilevarebbe ai fini degli artt. 107 e 108 TFUE sugli aiuti di Stato.

Una volta che il regime fosse esteso ai residenti, non si vedono ulteriori controindicazioni dal punto di vista del diritto dell'Unione europea. Saremmo al cospetto, seppure attraverso questa peculiare via, di una misura agevolativa per le nuove attività economiche che permette all'Italia di essere concorrenziale con gli altri paesi. Se si hanno obiezioni, la via da intraprendere per farle valere è quella, da parte delle istituzioni dell'Unione europea, dell'armonizzazione; ovvero quella, da parte degli altri Stati membri, di seguire autonomamente la stessa strada e di allinearsi.

Infine, la misura di "fiscalità di sviluppo", prevista dalla legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, art. 2, comma 2, lett. *mm*) per le Regioni a statuto ordinario e art. 27, comma 3, lett. *c*) per le Regioni a statuto speciale.

Più classica tale disposizione, relativa a "forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate".

In questa ipotesi si tratta di discipline selettive, dunque rivolte a determinate imprese e produzioni: "le nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate", ma che in ragione della finalizzazione indicata possono essere autorizzate in deroga, se rispondenti ai criteri fissati dalla Commissione per questa tipologia di aiuti e dopo un'eventuale negoziazione. Si ricorda, per una deroga in tal senso, il credito di imposta per nuovi investimenti della Regione Siciliana recentemente entrato in vigore dopo l'approvazione da parte della Commissione (59).

I tre casi appena esaminati, in ragione del comune riferimento a nuove attività produttive - nelle differenti formulazioni: a "nuove attività di impresa", alle "nuove iniziative produttive" o alle "nuove attività economiche" -, configurano un primo gruppo di situazioni che hanno, come si è visto, in vario modo a che fare con i vincoli dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato.

principi della Comunità europea e dell'Unione europea assicurano la parità di trattamento dei cittadini italiani rispetto ai cittadini degli altri Stati membri dell'Unione europea residenti o stabiliti nel territorio nazionale e non possono in ogni caso comportare un trattamento sfavorevole dei cittadini italiani"; aggiungendo, comma 2, che "Nei confronti dei cittadini italiani non trovano applicazione norme dell'ordinamento giuridico italiano o prassi interne che producono effetti discriminatori rispetto alla condizione e al trattamento dei cittadini comunitari residenti o stabiliti nel territorio nazionale".

(58) Cfr. CGUE, sentt. 9 dicembre 1981, causa C-193/80, *Commissione/Italia*; 12 marzo 1987, causa C-178/84, *Commissione/Germania*; 26 novembre 1985, causa C-182/84, *Miro*; 5 dicembre 2000, causa C-448/98, *Guimont*; 14 luglio 1988, causa C-407/85, *Glocken e altri*.

(59) Cfr. A.E. LA SCALA, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2/2010, pagg. 449 e seguenti, che illustra un caso di misure di vantaggio autorizzate in deroga, in cui dopo la dichiarazione di compatibilità da parte della Commissione europea con la decisione 1° ottobre 2009, n. 7182, la Regione Siciliana ha approvato la L.R. 17 novembre 2009, n. 11, recante norme relative all'introduzione di crediti di imposta per "nuovi investimenti" e per la "crescita dimensionale delle imprese".

E sono parte di un catalogo delle molteplici situazioni di esercizio di poteri di imposizione in materia di «fiscalità di vantaggio» che si possono in sintesi così inquadrare e ordinare.

Punto di partenza resta la giurisprudenza secondo la quale anche i livelli di governo subcentrali debbono rispettare il divieto di aiuti fiscali. Secondo quanto si trova affermato nella sentenza *Germania/Commissione* causa C-248/84, il divieto di aiuti di Stato si applica quale che sia l'ente che li ponga in essere (60).

Ma con le opportune distinzioni, come la Corte di Giustizia stessa ha avuto modo di specificare, nei diversi casi di esercizio, come segue.

Un primo gruppo di situazioni rilevanti è quello appena richiamato, relativo a misure in effetti selettive e che dunque costituiscono aiuti di Stato, e che però, per essere giustificate da finalità settoriali, regionali o orizzontali, possono essere dichiarate compatibili e autorizzate in deroga dalla Commissione alla stregua dell'art. 107 TFUE, secondo le procedure di cui all'art. 108 TFUE.

Come si è visto, la legge delega e il decreto-legge prevedono misure di tale specie che sono tenute al rispetto degli artt. 107 e 108 TFUE e che in un caso prestano il fianco a rilievi significativi.

Altri tre gruppi di situazioni sono elencati dalla Corte di giustizia nella sentenza *Azzorre* (61). Sono tre situazioni in cui rileva l'esercizio di poteri di imposizione nell'assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo di uno Stato membro in riferimento al divieto di aiuti di Stato e che si attagliano alle competenze in materia tributaria riconosciute alle Regioni e agli enti locali nella legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale.

Un primo gruppo di situazioni che viene in evidenza è quello in cui il governo centrale in ordine a un tributo statale decide unilateralmente di applicare in un'area geografica determinata un'aliquota minore in confronto all'aliquota applicabile a livello nazionale (62). Questa situazione ricade nel caso Irpeg prima richiamato: si tratterebbe di un "aiuto al funzionamento" che non può essere autorizzato in deroga se non per circostanze eccezionali.

Sia nella legge delega sul federalismo fiscale che nel decreto-legge sulle misure urgenti appena considerato sembra che ci sia piena consapevolezza che tanto è vietato.

Un secondo gruppo di situazioni è quello che riflette un modello di ripartizione delle competenze in materia fiscale in cui tutti gli enti territoriali dello stesso livello, Regioni, Comuni o altri, possono liberamente stabilire, nei limiti delle competenze di cui dispongono, l'aliquota di imposta di un tributo statale applicabile nel territorio regionale o locale, nel segno della flessibilità e manovrabilità dei tributi statali da parte dei livelli di governo subcentrali. In tale situazione la misura adottata dall'ente territoriale non è selettiva, poiché, come afferma la Corte di giustizia, non risulta possibile individuare un livello impositivo normale che possa rappresentare il parametro di riferimento (63).

È il caso, nella legge delega n. 42 del 2009, art. 7, comma 1, lett. b), n. 1 e n. 2, e lett. c), dei poteri riconosciuti nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale (e nel rispetto della normativa europea, ma su questa relazione più avanti) alle Regioni di differenziare le aliquote o introdurre esenzioni, deduzioni e detrazioni in ordine ai "tributi propri derivati", "istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni", o di intervenire nei limiti fissati dalla legislazione nazionale sulle aliquote e di disporre detrazioni in ordine alle addizionali sulle basi

(60) Cfr. CGUE, sent. 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania/Commissione*, punto 17.

(61) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*.

(62) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 64.

(63) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 64.

imponibili dei tributi erariali; e, art. 2, comma 2, lett. r), dei poteri riconosciuti alle Regioni di valutare la modulazione delle accise su benzina, gasolio e gpl utilizzati dai cittadini residenti e dalle imprese con sede legale e operativa nelle Regioni interessate dalle concessioni di coltivazione di cui all'art. 19 D.Lgs. 25 novembre 1996, n. 625 e successive modificazioni; e, infine, art. 2, comma 2, lett. q), n. 2, dei poteri riconosciuti agli enti locali, sempre nei limiti fissati dalla legge, di modificare le aliquote e di introdurre agevolazioni in ordine ai "tributi propri derivati" istituiti e regolati da leggi statali o regionali e alle addizionali su basi imponibili di tributi statali o regionali (64).

Una terza situazione è quella in cui l'ente regionale territoriale, nell'esercizio di "poteri sufficientemente autonomi" rispetto al governo centrale, stabilisce un'aliquota fiscale inferiore a quella nazionale e applicabile unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di sua competenza (65). In questa situazione, afferma la Corte, "il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi all'area geografica interessata al provvedimento qualora l'ente territoriale, segnatamente in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza" (66). Affinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell'esercizio di "poteri sufficientemente autonomi", è innanzi tutto necessario che tale decisione sia assunta da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale, cd. "autonomia istituzionale". Inoltre, si richiede che la decisione in questione sia presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto, cd. "autonomia procedurale". Infine, occorre che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella Regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre Regioni o dal governo centrale, cd. "autonomia economico-finanziaria" (67). È quanto si è riscontrato nel caso *Rioja* dei Paesi Baschi (68), non nel caso *Azzorre*, in cui mancava l'autonomia economica-finanziaria (69).

Non sembra che la legge delega ipotizzi qualcosa del genere per le Regioni a statuto ordinario. Né che sia previsto nella più articolata situazione delle Regioni a statuto speciale.

Si può aggiungere un ulteriore gruppo di situazioni, di cui alla legge delega n. 42 del 2009, art. 2, comma 2, lett. q), in cui una Regione istituisce un "tributo proprio" in senso stretto, tributo che può essere introdotto direttamente dalla legge regionale in relazione a presupposti che non siano già assoggettati a imposizione erariale - le Regioni a statuto speciale possono invece prevedere tributi propri anche su presupposti già assoggettati a tributi erariali, purché siano in armonia con questi ultimi - ovvero, in forza dell'art. 7, comma 1, lett. b), n. 3, sempre della legge delega, esercita i suoi poteri di differenziare le aliquote o di introdurre esenzioni, deduzioni e detrazioni rispetto ai "tributi propri derivati", alle addizionali o di modulare le accise

(64) In tal senso la decisione C(2005)4675 def. della Commissione che in ordine alla possibilità riservata alle Regioni di intervenire sulle aliquote, ha ritenuto che "il fatto che tutte le Regioni abbiano la facoltà di aumentare o ridurre l'aliquota di base del 4,25% di un punto percentuale rispecchia un'applicazione simmetrica del sistema di tassazione per la quale tutte le regioni hanno pari diritto, sia dal punto di vista giuridico che pratico, di aumentare o ridurre l'imposta, non comporta, in quanto tale, la presenza di aiuti di Stato", citazione tratta da G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 4/2009, pag. 1006.

(65) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 65.

(66) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 66.

(67) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 67.

(68) Cfr. CGUE, sent. 11 settembre 2008, cause da C-428/06 a C-434/06, *UGT Rioja e altri*

(69) Cfr. CGUE, sent. 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*.

di cui si è appena detto, e all'interno di tali misure, rispetto al trattamento ordinario, prevede un trattamento agevolato per talune imprese e produzioni.

In questi casi il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività della misura è costituito dal territorio regionale. All'interno del territorio regionale misure a favore di determinate imprese e produzioni rientranti nella nozione di aiuti di cui all'art. 107 TFUE sono vietate, a meno che non siano autorizzate in deroga dalla Commissione, con le opportune giustificazioni e seguendo le richieste procedure. In questo caso è il provvedimento regionale che non può contenere al suo interno una misura selettiva, cioè un trattamento più favorevole per talune imprese e produzione che si discosti dal trattamento ordinario previsto dalla norma regionale (70).

Ovviamente, un tale divieto si estende a tutte le competenze in materia tributaria dei livelli di governo subcentrali, regionali o locali, che nell'esercizio dei poteri attribuiti non possono prevedere aiuti fiscali. E dunque lo stesso vale per i margini di flessibilità e di manovrabilità dei "tributi propri derivati", siano essi statali o regionali, delle addizionali su basi imponibili di tributi statali o regionali lasciati ai livelli di governo locali, di cui agli artt. 2, comma 2, lett. q), 11, comma 1, lett. b) 12, comma 1, lett. a) della legge delega. In questo caso il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività della misura è costituito dal territorio locale.

Il caso della Sardegna, relativamente alla già richiamata imposta sugli scali a carico dei soli soggetti non aventi domicilio fiscale in Sardegna, illustra bene questo aspetto. Si tratta, secondo la Corte di giustizia (71), ulteriormente rispetto al suo carattere restrittivo, di una misura selettiva e di aiuto perché l'imposta non si applica a tutti coloro che fanno scalo, ma solo ai soggetti non aventi domicilio fiscale in Sardegna, ad esclusione di quelli con domicilio fiscale. Se ne ricava che la Sardegna nell'esercizio del suo potere di imposizione non può violare l'art. 107 TFUE sul divieto di aiuti di Stato e questo sia nel caso in cui rispetto al trattamento ordinario previsto dalla norma regionale concede in deroga una agevolazione a favore di determinate imprese e produzioni, sia nel caso in cui, quello poi oggetto del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia, prevede la tassazione solo in capo ai soggetti non aventi domicilio fiscale in Sardegna, mettendo quelli con domicilio fiscale nell'isola in una situazione di vantaggio concorrenziale. La Corte ha la cura di sottolineare, era il punto messo in evidenza nell'ordinanza di rinvio della Corte costituzionale, che nel caso di specie l'aiuto si determina non per il fatto che si prevedono vantaggi solo in favore dei soggetti con domicilio fiscale nell'isola, ma come conseguenza della tassazione prevista solo in capo ai soggetti non aventi domicilio fiscale in Sardegna.

6. Conclusioni

Dall'analisi delle relazioni tra federalismo fiscale e Unione europea e dunque dei vincoli di diritto dell'Unione europea nei confronti degli enti subcentrali titolari di poteri in materia tributaria, risulta il modo in cui sotto diversi profili l'Unione contempera le diversità fiscali tra gli Stati membri che costituiscono un tratto caratterizzante dell'esperienza europea e che il federalismo fiscale accentua con i conseguenti aspetti di concorrenza fiscale, e la realizzazione dei principi e degli

(70) In tal senso la decisione C(2006)3213 def. della Commissione relativa alla riduzione dell'aliquota Irap di un punto percentuale da parte della Regione Friuli-Venezia Giulia a favore di determinate imprese e produzioni e il richiamo all'esigenza che la misura deve essere destinata a tutte le imprese, cfr. G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit., pag. 1006; nello stesso senso il caso delle agevolazioni in materia di Irap concesse dalla Regione Siciliana per la creazione di nuove imprese o quelle relative al "Centro Euromediterraneo di servizi finanziari e assicurativi", il cui carattere selettivo ha provocato la decisione negativa della Commissione, decisione 7 febbraio 2007, n. 2007/498/CE, cfr. sempre G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit., pagg. 1006 e 1014.

(71) Cfr. CGUE, sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidenza del Consiglio dei Ministri/Regione autonoma della Sardegna*, punti 58-62.

obiettivi del processo di integrazione europea: la creazione di un mercato interno unico a moneta unica, la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, la libera concorrenza, la messa in opera delle politiche europee, la tutela dei diritti fondamentali.

E come tanto avvenga, e debba avvenire, senza interferire sugli assetti delle relazioni finanziarie all'interno dei diversi Stati membri, anzi adattandosi ad essi nel rispetto del principio di sussidiarietà.