

CORTE COSTITUZIONALE, 9 giugno 2010, n. 216; Pres. Amirate, Rel. Gallo

Tasse regionali - Legge Reg. Sardegna 11 maggio 2006 n. 4, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 - Contrasto con l'art. 49 Trattato Ce - Violazione dell'art. 117 comma 1 Cost. - Sussiste - Conseguenze - Illegittimità costituzionale

La Corte costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna, 11 maggio 2006, n. 4, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna, 29 maggio 2007, n. 2, a fronte dell'interpretazione della normativa comunitaria fornita dalla Corte di Giustizia. La Corte di Giustizia Ce, ha dichiarato che l'art. 49 del Trattato Ce deve essere interpretato nel senso che detta disposizione osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4, che istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone, nonché delle unità da diporto, che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. Poiché l'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, è incompatibile con la norma interposta dell'art. 49 del Trattato Ce, come interpretata dalla Corte di Giustizia, deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost. La Corte costituzionale dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo originario. Le ragioni di contrasto dell'art. 4 con l'art. 117, comma 1, Cost. valgono anche per il suddetto articolo nella sua formulazione originaria – precedente alla modifica introdotta dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007 – il quale già stabiliva che il soggetto passivo dell'imposta dovesse avere domicilio fiscale fuori dal territorio regionale (1).*

(*) Segue nota firmata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con i ricorsi n. 91/2006 e n. 36/2007, il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, nei confronti della Regione Sardegna, questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3 e 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), sia nel testo originario sia nel testo sostituito, rispettivamente, dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 3 della legge reg. 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione - Legge finanziaria 2007), nonché dell'art. 5 della citata legge reg. n. 2/2007. Ciascuno degli articoli denunciati stabilisce e disciplina un particolare tributo regionale. Viene qui in rilievo, in particolare, l'art. 4 della legge reg. n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2/2007, istitutivo dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, censurato con il ricorso n. 36/2007.

La norma denunciata disciplina l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto, applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre, al soggetto avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto (con l'esenzione dall'imposta: delle imbarcazioni che fanno scalo per partecipare a regate di carattere sportivo, a raduni di barche d'epoca, di barche monotipo ed a manifestazioni veliche, anche non agonistiche, il cui evento sia stato preventivamente comunicato all'Autorità marittima da parte degli organizzatori; delle unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali; della sosta tecnica, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa), dovuta:

1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare;

2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto, per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

La questione proposta dal Presidente del Consiglio dei ministri, relativa alle imprese, è stata sollevata con riferimento a diversi parametri costituzionali e, in particolare, all'art. 117, comma 1, Cost., per violazione delle norme del Trattato Ce relative alla tutela della libera prestazione dei servizi (art. 49), alla tutela della concorrenza (art. 81 "coordinato con gli art. 3, lett. g) e 10"), e al divieto di aiuti di Stato (art. 87): rispetto a tali parametri, il ricorrente ha richiesto che fosse effettuato il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 234 del Trattato Ce.

Con la sentenza n. 102/2008, pronunciata nei due giudizi riuniti, la Corte costituzionale ha deciso le questioni di legittimità costituzionale promosse con il ricorso n. 91/2006 e parte di quelle promosse con il ricorso n. 36/2007. In particolare, quanto all'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e del-

le unità da diporto denunciata con quest'ultimo ricorso, con la indicata sentenza sono state dichiarate inammissibili o non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento a parametri costituzionali diversi dal comma 1 dell'art. 117 Cost.; con la stessa sentenza, è stata altresì disposta la separazione del giudizio concernente la questione di legittimità costituzionale della suddetta imposta regionale sullo scalo turistico promossa con riferimento al comma 1 dell'art. 117 Cost. e relativa all'assoggettamento a tassazione delle imprese esercenti aeromobili o unità da diporto.

Quanto alle violazioni del diritto comunitario denunciate dal ricorrente, la Corte ha ritenuto di sollevare questioni pregiudiziali davanti alla Corte di Giustizia Ce, ai sensi dell'art. 234 del Trattato Ce, esclusivamente con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato Ce, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 "coordinato con gli art. 3, lett. g) e 10", anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata.

2. Con l'ordinanza n. 103/2008, pronunciata nel giudizio separato, la Corte costituzionale ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di Giustizia Ce in via pregiudiziale, le seguenti questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato Ce: a) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione - Legge finanziaria 2007), secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari; b) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri - ai sensi dell'art. 87 del Trattato - un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposi-

zione di terzi tali unità; d) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna. Quanto al merito delle questioni sollevate, la Corte costituzionale ha evidenziato che l'art. 4 della legge regionale n. 4/2006 disciplina un tributo che, essendo applicabile alle persone fisiche e giuridiche, riguarda le imprese che assumono l'esercizio di unità da diporto e aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato di persone. Ha sottolineato, inoltre, che la disposizione, nell'assoggettare a tassazione le imprese non aventi domicilio fiscale in Sardegna, sembra creare una discriminazione rispetto alle imprese che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere domicilio fiscale in Sardegna e che, di conseguenza, essa sembra dare luogo a un aggravio del costo dei servizi resi, a detrimento delle imprese non residenti. La stessa Corte costituzionale ha sollevato, poi, dubbi in ordine alle giustificazioni addotte dalla Regione Sardegna e fondate, da un lato, sul fatto che tali imprese non residenti fruirebbero, analogamente alle imprese aventi domicilio fiscale in detta Regione, dei servizi pubblici regionali e locali, ma senza contribuire al finanziamento di tali servizi, e, dall'altro, sulla necessità di compensare i maggiori costi sostenuti, a causa delle peculiarità geografiche ed economiche legate all'insularità della Regione Sardegna, dalle imprese domiciliate in quest'ultima. In particolare, per quanto attiene alla lamentata violazione dell'art. 87 Ce, ha rilevato che si pone il problema se il vantaggio economico concorrenziale derivante alle imprese aventi domicilio fiscale in Sardegna dal loro non assoggettamento all'imposta regionale sullo scalo rientri nella nozione di aiuto di Stato, dato che detto vantaggio deriva non dalla concessione di un'agevolazione fiscale, ma indirettamente dal minor costo da esse sopportato rispetto a quelle stabilite fuori dal territorio regionale.

3. Con la sentenza 17 novembre 2009, C-169/08, la Corte di Giustizia Ce ha dichiarato che: “1) L'art. 49 Ce deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, recante disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione - Legge Finanziaria 2007, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territo-

rio regionale. 2) L'art. 87, n. 1, Ce deve essere interpretato nel senso che una normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisce un'imposta sullo scalo, quale quella di cui trattasi nella causa principale, la quale grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio”.

3.1. Per giungere a tali conclusioni, la Corte di Giustizia Ce esamina, in primo luogo, la prima e la terza questione, relative all'art. 49 Ce, con le quali la Corte costituzionale aveva chiesto, in sintesi, se l'art. 49 Ce dovesse essere interpretato nel senso che osta a una norma tributaria di un'autorità regionale, come l'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché di unità da diporto, qualora tale imposta gravi unicamente sulle imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

3.1.1. Quanto ai presupposti per l'applicazione del citato art. 49 Ce, la Corte di Giustizia afferma che occorre accertare anzitutto se la legge regionale n. 4 del 2006 rientri nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 Ce.

Osserva la stessa Corte che l'imposta regionale sullo scalo non concerne le imprese di trasporto civile di persone e di merci e si applica, in particolare, alle imprese che esercitano aeromobili per effettuare operazioni di trasporto aereo senza remunerazione per motivi relativi alla loro attività di impresa e alle imprese la cui attività consiste nel porre le unità da diporto a disposizione di terzi dietro remunerazione. Secondo la giurisprudenza della stessa Corte, la nozione di “servizi” ai sensi dell'art. 50 Ce implica che si tratti di prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione e che quest'ultima costituisce il corrispettivo economico della prestazione ed è pattuita fra il prestatore ed il destinatario del servizio. L'imposta regionale in questione riguarda gli esercenti di mezzi di trasporto che si recano sul territorio della Regione e non le imprese di trasporto che esercitano la loro attività in detta Regione.

Tuttavia, dalla semplice circostanza che tale imposta non riguarda le prestazioni di trasporto non può dedursi – secondo la Corte – che la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale non presenti alcun nesso con la libera prestazione dei servizi.

Deve essere, infatti, dato rilievo alla giurisprudenza consolidata secondo cui, sebbene l'art. 50, comma 3, Ce citi soltanto la libera prestazione dei servizi attiva – nell'ambito della quale il prestatore si sposta verso il destinatario dei servizi – quest'ultima comprende altresì la libertà dei destinatari di servizi, segnatamente dei turisti, di recarsi in un altro Stato membro nel quale è stabilito il prestatore per fruire ivi di detti servizi. Nel caso di specie, le persone che assumono l'esercizio di un mezzo di trasporto nonché quelle che utilizzino tale mezzo usufruiscono di vari servizi sul territorio della Regione Sardegna, quali i servizi forniti negli aerodromi e nei porti; con la conse-

guenza che lo scalo costituisce un presupposto necessario per fruire di detti servizi e l'imposta regionale sullo scalo presenta un certo nesso con una tale prestazione. Inoltre, i servizi sui quali l'imposta regionale sullo scalo ha un'incidenza possono rivestire un carattere transfrontaliero poiché tale imposta, da un lato, può incidere sulla possibilità delle imprese stabilite in Sardegna di offrire servizi di scalo negli aerodromi e nei porti a cittadini e ad imprese stabiliti in un altro Stato membro e, dall'altro, ha un'incidenza sull'attività delle imprese straniere aventi la loro sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica italiana e che assumono l'esercizio di unità da diporto in Sardegna.

Ne deriva – secondo la Corte – che la Regione Sardegna ha istituito un'imposta che grava direttamente sulla prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 Ce.

3.1.2. Quanto alla questione se la normativa di cui trattasi nella causa principale costituisca una restrizione alla libera prestazione dei servizi, la Corte rileva innanzi tutto 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. Con riferimento al caso in esame – osserva la Corte – 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.

L'applicazione di detta normativa tributaria comporta che, per tutti i soggetti passivi dell'imposta aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri, i servizi considerati sono resi più onerosi di quelli forniti agli esercenti stabiliti su tale territorio. E ciò perché tale normativa introduce un costo supplementare per le operazioni di scalo degli aeromobili e delle imbarcazioni a carico degli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri e crea così un vantaggio per talune categorie di imprese stabilite in tale territorio.

Quanto al trattamento differenziato dei non residenti rispetto ai residenti nel caso in esame, la Corte – premesso di avere affermato, nelle sue pronunce in tema di fiscalità diretta, che le due posizioni non sono di regola paragonabili, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale del contribuente o alla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare – rileva che occorre prendere in considerazione le caratteristiche specifiche dell'imposta di cui è causa; con la conseguenza che una disparità di trattamento tra residenti e non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione vietata dall'art. 49 Ce

qualora non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione, rispetto all'imposta di cui è causa, tale da giustificare la disparità di trattamento tra le varie categorie di contribuenti. Ciò vale in particolare per l'imposta di cui trattasi nella causa principale, perché essa è dovuta per effetto dello scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e delle imbarcazioni da diporto e non in ragione della situazione finanziaria dei contribuenti interessati. Ne consegue che, indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite, tutte le persone fisiche o giuridiche che fruiscono dei servizi di cui trattasi sono in una situazione oggettivamente paragonabile con riguardo a detta imposta in relazione alle conseguenze per l'ambiente.

Il fatto che le persone soggette all'imposta in Sardegna contribuiscano, attraverso il gettito generale e, in particolare, le imposte sui redditi, all'azione della Regione Sardegna per la tutela dell'ambiente è irrilevante ai fini del raffronto della situazione dei residenti e dei non residenti con riguardo all'imposta in questione, perché quest'ultima non ha la stessa natura e non persegue gli stessi obiettivi delle altre imposte corrisposte dai contribuenti sardi, che mirano segnatamente ad alimentare in modo generale il bilancio pubblico e, pertanto, a finanziare l'insieme delle azioni regionali.

Se ne conclude che la normativa tributaria di cui trattasi costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in quanto essa grava unicamente sugli operatori esercenti aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e imbarcazioni da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti in quest'ultimo.

3.1.3. La Corte di Giustizia Ce passa poi a trattare dell'eventuale giustificazione della normativa in esame, sotto i profili delle esigenze di tutela dell'ambiente e della sanità pubblica e della coerenza del sistema tributario.

3.1.3.1. Quanto al primo profilo, la Corte richiama il suo orientamento, secondo cui, a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo che corrisponda a motivi imperativi di interesse generale, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato Ce presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento.

Nel caso di specie – rileva la stessa Corte –, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscano una fonte di inquinamento, questo si produce indipendentemente dalla provenienza di detti aerei e imbarcazioni e non presenta, in particolare, alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi, perché gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti. Ne consegue che la restrizione alla libera prestazione di servizi, quale essa risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla tutela dell'ambiente, in quanto l'applicazione dell'imposta regionale sullo scalo che essa istituisce si basa su una differenziazione tra le persone priva di relazione con detto obiettivo am-

bientale. Né una restrizione del genere può essere giustificata da motivi sanitari, non avendo la Regione Sardegna fornito alcun elemento che consenta di constatare che tale normativa mira a tutelare la sanità pubblica.

3.1.3.2. Quanto al secondo profilo, relativo ad un'eventuale giustificazione della disciplina in esame fondata sulla coerenza del sistema tributario, la Corte premette che, in linea di principio, l'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema tributario può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, ma siffatto argomento giustificativo esige un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa di cui trattasi. L'imposta regionale sullo scalo – prosegue la Corte – non persegue gli stessi obiettivi delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, le quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico della Regione Sardegna e, perciò, il non assoggettamento a tale imposta di detti residenti non può essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti.

Ne deriva che la restrizione alla libera prestazione dei servizi, quale risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla coerenza del sistema tributario della Regione Sardegna.

3.2. La Corte di Giustizia Ce esamina, poi, la seconda e la quarta questione, relative all'art. 87 Ce, con le quali la Corte costituzionale aveva chiesto se l'art. 87 Ce dovesse essere interpretato nel senso che la normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta regionale sullo scalo, quale quella prevista all'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, che grava unicamente sugli esercenti aventi il loro domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisca una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite sullo stesso territorio.

La Corte conclude – come visto al punto 3. – che una normativa tributaria come quella di cui trattasi nella causa principale costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite in Sardegna e che è compito del giudice *a quo* trarre da tale constatazione le opportune conseguenze.

La stessa Corte Ce premette che la qualificazione di una misura quale aiuto ai sensi del Trattato presuppone che sia soddisfatto ognuno dei quattro criteri cumulativi sui quali si fonda l'art. 87, n. 1, Ce. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato ovvero effettuato mediante risorse statali, in secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri, in terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario e, in quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

Nella fattispecie – prosegue la Corte – è pacifico che l'imposta di cui trattasi nella causa principale risponde al secondo e al quarto criterio in quanto essa incide sui servizi forniti in relazione allo scalo di aeromobili e di unità da diporto, che riguardano il commercio intracomunitario, e che siffatta imposta, at-

tribuendo un vantaggio economico agli operatori stabiliti in Sardegna, come è stato rilevato al punto 32 della sentenza, può falsare la concorrenza. Ne deriva che le questioni relative all'interpretazione dell'art. 87 Ce riguardano, nel caso di specie, l'applicazione degli altri due criteri di qualificazione dell'imposta regionale sullo scalo come aiuto di Stato, posto che la Commissione conclude, nelle sue osservazioni scritte, che detta imposta risponde a tutti i quattro criteri enunciati.

3.2.1. Quanto all'uso delle risorse pubbliche, la Corte ricorda che la nozione di aiuto non comprende soltanto prestazioni positive, come sovvenzioni, prestiti o assunzione di partecipazioni al capitale delle imprese, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti.

Una normativa tributaria come quella controversa nella causa principale, che conceda a talune imprese un non assoggettamento all'imposta di cui trattasi, costituisce, dunque, un aiuto di Stato, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, in quanto consiste nella rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere.

3.2.2. Quanto alla selettività della normativa tributaria in esame, la Corte premette che, nel caso di una misura adottata non dal legislatore nazionale, ma da un'autorità infrastatale, tale misura non è selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, Ce solo perché concede vantaggi esclusivamente nella parte del territorio nazionale nella quale la misura si applica. Tuttavia, al fine di valutare la selettività di una misura adottata da un ente infrastatale avente uno statuto autonomo rispetto al governo centrale, come quello di cui gode la Regione Sardegna, occorre esaminare se, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detta misura, questa costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre imprese che si trovino, all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale l'ente esercita le sue competenze, in una situazione fattuale e giuridica analoga. Occorre, cioè, stabilire se, tenuto conto delle caratteristiche dell'imposta regionale sullo scalo, le imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale siano, rispetto all'ambito giuridico di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella delle imprese stabilite sullo stesso territorio. Come già rilevato – conclude la Corte – si deve constatare che, tenuto conto della natura e della finalità di detta imposta, tutte le persone fisiche e giuridiche che fruiscono dei servizi di scalo in Sardegna sono in una situazione oggettivamente paragonabile indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite; con la conseguenza che la misura non può essere considerata generale, perché essa non si applica a tutti gli esercenti di aeromobili e di imbarcazioni da diporto facenti scalo in Sardegna.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il Presidente del Consiglio dei ministri ha censurato l'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di

entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), che disciplina l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto, applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre di ogni anno, al soggetto avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto (con l'esenzione dall'imposta: delle imbarcazioni che fanno scalo per partecipare a regate di carattere sportivo, a raduni di barche d'epoca, di barche monotipo ed a manifestazioni veliche, anche non agonistiche, il cui evento sia stato preventivamente comunicato all'Autorità marittima da parte degli organizzatori; delle unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali; della sosta tecnica, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa), dovuta: 1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare; 2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto, per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

Secondo il ricorrente, la disposizione censurata contrasta con l'art. 117, comma 1, Cost., perché viola: a) l'art. 49 del Trattato Ce “introducendo una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel mercato sardo dei servizi nautici e aerei, che costituisce una parte rilevante del mercato europeo”; b) l'art. 87 del Trattato Ce, perché istituisce un aiuto alle imprese con sede in Sardegna; c) l'art. 81 del Trattato Ce, “coordinato con gli artt. 3, lett. g) e 10”, perché ha l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune.

1.1. Con la sentenza n. 102/2008 questa Corte ha ritenuto di sollevare questioni pregiudiziali davanti alla Corte di Giustizia Ce, ai sensi dell'art. 234 del Trattato Ce, esclusivamente con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato Ce, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 “coordinato con gli artt. 3, lett. g) e 10”, anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata.

1.2. Di conseguenza, la Corte, con l'ordinanza n. 103/2008, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di Giustizia Ce, in via pregiudiziale, le seguenti questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato Ce: a) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione ge-

nerale d'affari; b) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità; d) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna.

2. Con la sentenza 17 novembre 2009, C-169/08, la Corte di Giustizia Ce, pronunciando sulle questioni pregiudiziali ad essa sottoposte, ha dichiarato, in primo luogo, che l'art. 49 del Trattato Ce deve essere interpretato nel senso che detta disposizione osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006 – nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2/2007 – la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. In particolare, la Corte di Giustizia ha rilevato che: a) l'imposta sullo scalo rientra nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 del Trattato Ce, perché le persone che assumono l'esercizio di un mezzo di trasporto, nonché quelle che utilizzano tale mezzo usufruiscono di vari servizi sul territorio della Regione Sardegna, che possono rivestire un carattere transfrontaliero, quali i servizi forniti negli aerodromi e nei porti; b) la normativa regionale di cui trattasi costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in quanto essa grava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, che esercitano sia aeromobili adibiti al trasporto privato di persone sia imbarcazioni da diporto, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti nel suddetto territorio; c) la normativa in esame non trova giustificazione sotto il profilo della tutela dell'ambiente,

perché, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscono una fonte di inquinamento, questo non presenta alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi, contribuendo gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti; d) la normativa in esame non trova giustificazione neanche sotto il profilo della coerenza del sistema tributario, perché l'imposta regionale sullo scalo non persegue gli stessi obiettivi delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, le quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico della Regione Sardegna, con la conseguenza che il non assoggettamento a tale imposta dei residenti non può essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti.

3. Dall'interpretazione della normativa comunitaria fornita dalla Corte di Giustizia con tale pronuncia consegue la declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione censurata. Infatti, con la sentenza n. 102 e l'ordinanza n. 103/2008, questa Corte ha sollevato davanti alla Corte di Giustizia Ce le suddette questioni pregiudiziali, sul presupposto che, nei giudizi promossi in via principale – come quello in esame – in cui si dubiti della compatibilità di leggi regionali con norme comunitarie dotate di efficacia diretta, queste ultime fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, comma 1, Cost. (sentenze n. 129/2006; n. 406/2005; n. 166 e n. 7/2004). Poiché il denunciato art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, è incompatibile con la norma interposta dell'art. 49 del Trattato Ce come interpretata dalla Corte di Giustizia, esso deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost.

4. Restano assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità costituzionale della norma censurata prospettati dal ricorrente e relativi alla violazione: a) dell'art. 87 del Trattato Ce; b) dell'art. 81 del Trattato Ce, “coordinato con gli art. 3, lett. g) e 10”.

5. Le indicate ragioni di contrasto dell'impugnato art. 4 con l'art. 117, comma 1, Cost. valgono anche per il suddetto articolo nella sua formulazione originaria – precedente alla modifica introdotta dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007 – il quale stabiliva, al pari della successiva formulazione oggetto del ricorso in esame, che il soggetto passivo dell'imposta dovesse avere domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. Ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la pronuncia di illegittimità costituzionale deve pertanto estendersi, in via consequenziale, a tale previgente formulazione normativa.

P.Q.M. - La Corte costituzionale 1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione

Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione - Legge finanziaria 2007);

2) dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nel testo originario.

(*) La Consulta e le imposte locali “sarde” tra iniziative del legislatore locale e punti fermi della legge delega n. 42/2009.

SOMMARIO: Premessa. - 1. Le conclusioni dell'avvocato generale. - 2. La disposizione in esame nel contesto normativo. - 3. I principi attuati dalla giurisprudenza in esame e le recenti scelte della Legge Delega n. 42/2009. - 4. L'imposta sullo scalo e la libera prestazione di servizi. - 5. Il tributo “sardo” quale aiuto di Stato. - 6. Gli asistemati successivi interventi legislativi. - 7. Le attuali determinazioni dell'autonomia impositiva locale.

Premessa. - Con la sentenza in argomento la Corte costituzionale dichiara la illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sarda sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, ponendo fine a una articolata e quasi mediatica vicenda.

La Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della cd. tassa sul lusso anche alla luce delle considerazioni di cui alla pronuncia della Corte di Giustizia Ce, causa C-169/08, resa a seguito di giudizio di rinvio pregiudiziale della stessa Corte costituzionale italiana (1).

L'occasione è quindi favorevole per tentare di far il punto sull'esperienza più recente in tema di esercizio da parte di poteri locali (nella fattispecie, la Regione Sardegna) del potere impositivo, alla luce delle norme costituzionali e comunitarie come interpretate sia dal giudice delle leggi che dalla Corte comunitaria.

I risultati non sono certo incoraggianti, trattandosi anche della prima volta in cui la Corte di Giustizia viene adita dalla Corte costituzionale italiana, davanti alla quale pende il giudizio di legittimità costituzionale promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri contro una serie di disposizioni emanate dalla Regione autonoma della Sardegna.

L'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006 (quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge regionale n. 2/2007) disciplinava

(1) Presagendo l'esito dei giudizi, la Regione Sardegna ha abrogato tale tributo, in forza dell'art. 2, comma 15 della legge regionale 14 maggio 2009, n. 1. Per un primo commento leggesi. DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la “tassa sul lusso” della Sardegna*, in *Corr. trib.*, 2008, 1863.

l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto, applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre di ogni anno, al soggetto avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto, dovuta:

1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare (2);

2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto, per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

La norma regionale era stata sospettata di illegittimità per contrasto con l'art. 117, comma 1, Cost., perché violativa:

a) dell'art. 49 Ce, in quanto avrebbe introdotto una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel mercato sardo dei servizi nautici e aerei, che costituisce una parte rilevante del mercato europeo;

b) dell'art. 87 Ce, perché sarebbe consistita in un aiuto alle imprese con sede in Sardegna, escluse per espressa previsione normativa dal novero dei soggetti passivi in forza della collocazione della sede sociale in tal regione;

c) dell'art. 81 Ce, coordinato con gli artt. 3, lett. g), e 10, perché avrebbe sortito l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune.

Con la sentenza n. 102/2008, la Corte costituzionale aveva sollevato questione pregiudiziale ex art. 234 del Trattato davanti alla Corte di Giustizia Ce e conseguentemente sospeso, con separata e robustamente motivata ordinanza n. 103/2008 il procedimento, investendo della questione di compatibilità con il diritto comunitario – sotto i profili sopra denunciati – la Corte di Giustizia Ce (3).

(2) Ha scordato il legislatore sardo che con risalente decisione Corte Cost. n. 264 del 1996, vedila in www.cortecostituzionale.it il Giudice delle Leggi già ebbe a censurare una disposizione che introduceva una tariffa d'uso di strade comunali e regionali, non di molto dissimile dal tributo in argomento.

(3) Giova ricordare e sottolineare la storica importanza di tal pronuncia, in aperto mutamento dell'orientamento precedentemente espresso dal Giudice delle Leggi. Si segnala in proposito Corte Cost., ord. n. 536 del 29 dicembre 1995 e la precedente sent. n. 13 del 16 marzo 1960 nella quale la Corte aveva rilevato che ad essa non era consentito il rinvio al Giudice del Lussemburgo in quanto essa non poteva "(...) essere inclusa fra gli organi giudiziari, ordinari o speciali che siano, tante sono, e profonde, le differenze tra il compito affidato alla prima, senza precedenti nell'ordinamento italiano, e quelli ben noti e storicamente consolidati propri degli organi giurisdizionali (...)". Sottolinea tal pro-

Con la sentenza resa il 17 novembre 2009 (4), i giudici lussemburghesi hanno ritenuto che il prelievo in esame costituisca restrizione alla libera prestazione dei servizi (in quanto gravante unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, che esercitano sia aeromobili adibiti al trasporto privato di persone sia imbarcazioni da diporto, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti nel territorio sardo) e ulteriormente lo hanno censurato in quanto violativo dei principi della libera concorrenza.

L'interpretazione della normativa comunitaria fornita dalla Corte di Giustizia provoca la pedissequa declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione: poiché l'art. 4 della disposizione istitutiva del prelievo citato, è ritenuto incompatibile con la norma interposta dell'art. 49 Ce come interpretata dalla Corte di Giustizia, e pertanto esso deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione sia pur indiretta dell'art. 117, comma 1, Cost. che impone anche alle Regioni di osservare i principi comunitari.

In altre parole, come chiaramente evidenziato dalla vicenda processuale, da ora deve ritenersi che in tutti i casi in cui il giudizio penda davanti alla Corte costituzionale a seguito di ricorso proposto in via principale dallo Stato e abbia la controversia ad oggetto la legittimità di una norma regionale rispetto alle disposizioni europee, allora queste ultime "fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, comma 1, Cost." (5).

Detto in altri termini, in tal caso le disposizioni comunitarie rendono concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, comma 1, Cost., con conseguente illegittimità costituzionale della norma regionale giudicata incompatibile con esse.

Considerare il parametro costituzionale in luce della normativa europea, rappresenta la "precondizione necessaria per instaurare, in via di

filo con notevole vigore lo stesso avvocato generale, secondo il quale la Corte costituzionale italiana, a partire da ora, ed al contrario di quanto fatto finora negando il proprio *status* di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 Ce, "si inserisce adesso nella cerchia delle Corti costituzionali nazionali che intrattengono un rapporto di cooperazione attivo con la Corte di Giustizia".

(4) Causa C-169/08, *Pres. Cons. c. Regione Sardegna*, Pres. Skouris, Rel. Toader1, Il testo della sentenza è reperibile sul sito <http://curia.europa.eu>.

(5) Per riferimenti alla giurisprudenza precedente della Corte vedasi Corte cost. sentenze n. 129/2006; n. 406/2005; n. 166 e n. 7/2004.

azione, il giudizio di legittimità costituzionale della legge regionale che si assume essere in contrasto con l'ordinamento comunitario". L'importanza che la Corte costituzionale riconosce al diritto comunitario valorizza ulteriormente il già centrale ruolo decisivo che questo assume non solo nell'integrare l'ordinamento nazionale ma anche nell'orientare il legislatore nazionale e regionale nell'emanazione di nuove norme impositive interne. Senza dubbio il Legislatore dovrà tener conto di tali indicazioni; qualunque intervento in senso federalista *post* promulgazione della legge n. 42/2009, cd. legge Calderoli – i cui primi decreti attuativi iniziano a vedere la luce – dovrà tenere in debita considerazione l'incidenza, anche su tale fronte, del diritto comunitario e, quindi, non si potrà agire discostandosi da una logica di federalismo "comunitario" così come la Corte costituzionale, ha indicato debba avvenire (6).

1. Le conclusioni dell'avvocato generale. - L'avvocato generale – le cui conclusioni non di rado sono recepite dalla Corte – ebbe ad osservare effettivamente che l'imposta grava unicamente sullo scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone (in concreto colpendo i cd. *jet* aziendali e *jet* privati), il quale, essendo effettuato senza remunerazione, non può rientrare nella nozione di servizio nel senso in cui è accolta dal diritto Ue. Va osservato che l'art. 49 non si limita a garantire unicamente la libera prestazione attiva del servizio, ma anche la fruizione del medesimo: lo scalo di un aereo in Sardegna costituisce così il presupposto per poter usufruire delle prestazioni *in loco*, sia da parte del soggetto esercente l'aeromobile (si pensi al rifornimento e all'approvvigionamento dell'aereo, ai lavori di manutenzione ecc...), sia da parte delle persone trasportate. Per quanto attiene alle unità da diporto, l'imposta si applica sostanzialmente alle imprese che noleggiano le barche a terzi, quali per esempio le scuole nautiche o di immersione. Considerato che l'art. 49 TCE richiede un riferimento transnazionale, è necessario che il prestatore del servizio – perché abbia rilevanza la sua situazione – offra i propri servizi in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito, indipendentemente dal luogo di stabilimento del fruitore del servizio. Pertanto, la norma comunitaria rileva non quando l'impresa sia stabilita in altra regione italiana, ma quando sia stabilita all'estero. È il caso, ad esempio, di imprese stabilite in Corsica, quindi in Francia, che noleggia-

no barche a privati i quali intendano fare scalo in Sardegna. Ed allora è evidente che pur essendo applicabile solo ai non residenti, la norma non crea una discriminazione in base alla cittadinanza, perché discrimina – non solo data la sua formulazione letterale, inequivoca, ma anche nei fatti – gli stessi cittadini italiani che provengono da altre regione, rispetto ai cittadini italiani che risiedono in Sardegna.

Piuttosto essa realizza una restrizione alla libera prestazione dei servizi nella misura in cui rende meno "interessanti" e soprattutto più cari i servizi offerti da un prestatore stabilito in altro Stato membro, il quale è obbligato a sopportare costi aggiuntivi, quali il pagamento dell'imposta (molto salata) per poter offrire lo stesso servizio al cliente.

Nelle sue difese, la Regione Sardegna tentò di argomentare sostenendo che l'obiettivo del prelievo fiscale regionale sarebbe duplice: da un lato, realizzare profitti destinati alla tutela ed al ripristino delle risorse ambientali danneggiate dal turismo, dall'altro, incentivare una minore occupazione delle zone costiere per uno sviluppo sostenibile del turismo nella regione.

È agevole peraltro per l'avvocato generale, sul punto, segnalare (trovando il favore del giudice) che il perseguimento di tali obiettivi se effettivo non deve gravare esclusivamente sui non residenti: se la norma si ispira al noto principio "chi inquina paga", l'imposta dovrebbe essere coerentemente sopportata da tutti coloro che fanno uso di aeromobili privati o di barche da diporto, indipendentemente dal loro domicilio fiscale.

È vero che i residenti in Sardegna contribuiscono alle entrate fiscali della regione attraverso l'imposta sul reddito e l'Iva, parte dei quali gettiti vengono trattenute o ritrasferite proprio alla regione, ma è altrettanto vero che detti prelievi non perseguono certo l'obiettivo specifico di tutela ambientale. Essi unicamente apportano risorse finanziarie il cui utilizzo secondo la destinazione fattane dalla Regione consente ai residenti di godere di servizi della loro regione.

2. La disposizione in esame nel contesto normativo. - In realtà, il tessuto normativo regionale sardo in materia ha conosciuto l'introduzione di ben tre distinti tributi, quali, oltre a quello citato (art. 4 della legge regionale), quello sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina, destinati ad uso abitativo (art. 2) ed infine il tributo gravante sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico (art. 3). Processualmente, la vicenda ha origine da due distinti atti di impugnativa con i quali il governo centrale ha

(6) F. DAMI, *L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all'indomani della pronuncia sulla legittimità delle cd. "tasse sul lusso"*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2008, 898.

contestato tali disposizioni impositive innanzi alla Corte costituzionale, per farne dichiarare l'illegittimità.

Tanto a riprova del contesto di indubbia litigiosità che – ben lontano dal concetto di collaborazione e lealtà istituzionale costituzionalmente previsto – nei fatti caratterizza i rapporti Stato – Regioni.

La Corte costituzionale, previa riunione di tali giudizi, con la sent. n. 102/2008 ha dapprima affrontato una serie di questioni di carattere generale, destinate a fungere da pietra miliare per il dibattito successivo, anche alla luce delle recenti riforme.

Si è in primo luogo precisato che il parametro di riferimento per risolvere la questione del corretto riparto di competenze legislative tra Stato e Regione Sardegna deve essere individuato in primo luogo nello Statuto speciale e in secondo luogo negli artt. 117 e 119 Cost.; la disciplina del Titolo V della Parte II della Costituzione, non garantisce infatti alle Regioni a Statuto speciale quella forma di autonomia più ampia che pur è loro riconosciuta dallo Statuto speciale. Tanto premesso, la Consulta è passata all'esame delle questioni relative all'art. 2 della legge sarda che, come si è accennato, ha introdotto l'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina e destinati ad uso abitativo. La Corte, facendo coerente applicazione di quanto esposto in via preliminare, si è limitata ad accertare che detto prelievo non è in armonia con il principio del sistema tributario statale espresso dall'art. 67, comma 1, lett. b), del DPR n. 917/1986; di qui la conseguente illegittimità del tributo regionale in parola. I Giudici, infatti, riscontrano una diversità e incompatibilità di *rationes* tra le due normative: la disposizione statale limita la tassazione delle plusvalenze in ragione del verificarsi delle condizioni previste dallo stesso art. 67 e, pertanto, in funzione di un concetto economico di reddito prodotto; quella regionale, invece, non prevedendo un limite temporale di realizzazione del plusvalore, accede ad una idea di tassazione di qualsivoglia differenza positiva tra il corrispettivo di cessione del bene ed il suo valore, nell'ottica, dunque, del reddito-entrata.

La dichiarazione di illegittimità costituzionale ha colpito anche l'imposta sulle seconde case ad uso turistico dovuta, da soggetti non residenti in Sardegna, secondo classi di superficie, sui fabbricati siti nel territorio regionale a meno di tre chilometri dal mare e che non siano adibiti ad abitazione principale del proprietario o del titolare di altro diritto reale sugli stessi.

In tale ipotesi la Corte ha riscontrato esattamente (e in modo del tutto prevedibile) la violazione del principio di parità di trattamento, dato

che l'imposta in parola differenzia in maniera ingiustificata coloro che risiedono in Sardegna rispetto a coloro che risiedono in altra Regione, senza che sussistano ragioni per giustificare detta discriminazione.

La forte disarmonia con il principio fondamentale del nostro sistema statale, che prevede la parità di trattamento fra tutti i titolari di situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza dell'ente impositore, conduce la Corte alla dichiarazione di illegittimità anche di questa imposta.

3. I principi attuati dalla giurisprudenza in esame e le recenti scelte della Legge Delega n. 42/2009. - Da tempo la dottrina (7) ha individuato i principi fondanti del sistema in argomento, che possono ora qui ritenersi confermati dalla pronuncia in esame.

In primo luogo, trattasi dei principi, attinenti alla finanza pubblica desumibili dall'ordinamento comunitario e dall'ordinamento internazionale (art. 117, comma 1 Cost.); si pensi ad es. alla tutela delle fondamentali libertà economiche nel mercato unico ed al principio di non discriminazione, al principio chi inquina paghi, al principio di proporzionalità, al divieto di doppia imposizione internazionale ecc.

In senso conforme è orientata la legge n. 42/2009, nell'art. 3, dedicato ai principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, sub lett. a) contempla la "previsione che la disciplina dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso debbano rispondere a razionalità e coerenza; rispetto dei limiti imposti dai vincoli comunitari e dai trattati ed accordi internazionali; esclusione di ogni forma di doppia imposizione".

Ritroviamo poi i principi posti dalla Costituzione, desumibili dagli artt. 14 (inviolabilità del domicilio ai fini fiscali), 20 (divieto di specifici gravami fiscali sugli enti religiosi) 23 (riserva di legge), 53 (capacità contributiva, progressività ecc.), 75 (divieto di *referendum* in materia tributaria), 81 (bilancio e divieto di istituire nuovi tributi).

Ad essi la legge delega ridetta non fa esplicito riferimento, in quanto ovviamente debbono ritenersi ormai immanenti al sistema.

(7) V. puntualmente BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 681; per ulteriori contributi v.: DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, 132; ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, 62.

Proseguendo, la norma costituzionale dell'art. 117 al comma 3 fa rimando alle leggi statali di "coordinamento della Finanza Pubblica e del sistema tributario", materia di legislazione concorrente ove allo Stato viene riservata la determinazione dei principi fondamentali. La giurisprudenza della Corte, a partire dalla sentenza n. 37/2004, ha come è noto sancito che in difetto di normazione da parte dello Stato, tal autonomia degli enti locali non possa esercitarsi.

Peraltro, in tal situazione unico spazio di manovra sarebbe quello della istituzione di tributi aventi presupposti diversi da quelli statali (8). Tributi che comunque producono gettito soggetto alle norme di Finanza pubblica, e pertanto – verrebbe da dire – a tali previsioni dovranno comunque adeguarsi (9).

Ancora, viene da chiedersi che potrebbe accadere se lo Stato centrale restasse del tutto inerte, frustrando in concreto l'autonomia regionale, e surrettiziamente abrogando la norma costituzionale.

Viene poi in rilievo il principio di continenza (desumibile dagli artt. 117 e 119), secondo cui le Regioni hanno potestà legislativa per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative (10).

Questo fondamentale ultimo principio non appare recepito dalla bozza di legge delega che anzi, nell'art. 7, si limita a prevedere che "alle Regioni a statuto ordinario sono assegnati tributi propri in grado di finanziare quote significative delle spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione assegna alla loro competenza esclusiva e concorrente" (comma 1).

Il depotenziamento del principio di continenza, se per un verso suscita perplessità sul piano della legittimità costituzionale, per altro verso risponde alla complessiva logica dell'intervento, e cioè di accentuare al massimo l'armonia e la coerenza del sistema tributario, dal Legislatore oggi unitariamente inteso (v. art. 1, comma 1, lett. a), riducendo la pote-

(8) In tal senso Corte cost. sent. n. 102/2008, 451/2007, vedile su www.cortecostituzionale.it

(9) In tema GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in questa Rivista, 2010, I, 39-40.

(10) GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit.; Id., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili*, cit.; DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, cit.; BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni*, cit. 682, 684, 705.

stà legislativa delle Regioni in materia tributaria ad una mera potestà attuativa, fortemente condizionata, come nel passato, dalla legge dello Stato.

Tra i principi indicati dall'art. 3 della legge delega si segnalano anche:

– la ragionevole e condivisibile esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi riferibili ad altri livelli di governo privi di contestuale compensazione (lett. c);

– lo scontato divieto di trattamenti agevolativi regionali e locali che si possano rivelare fattori di concorrenza dannosa, di discriminazione tra residenti o di restrizioni delle libertà economiche (lett. f);

– la previsione che la legge regionale possa, con riguardo alle materie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato: istituire tributi regionali e locali; e che la stessa legge regionale possa pure determinare le materie nelle quali gli enti locali possono, nell'esercizio della propria autonomia, stabilire tributi, introdurre variazioni alle aliquote od agevolazioni (lett. g). Tale principio va collocato nel contesto degli artt. 7, "Tributi propri delle Regioni a statuto ordinario, partecipazioni al gettito dei tributi erariali", e 12, "Coordinamento ed autonomia tributaria degli enti locali". Risulta chiaro il ruolo fondamentale dei tributi assegnati dalla legge dello Stato e delle partecipazioni, a fronte del ruolo marginale dei tributi propri autonomi regionali e locali, che potranno essere istituiti dalle singole Regioni su materie imponibili libere (art. 7, comma 1, lett. b, art. 2 comma 2 lett. q) ed art. 12, comma 4). La Corte costituzionale ha chiarito – e l'affermazione esce rafforzata dalla introduzione delle previsioni del 2009 – che l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di imposizione del prelievo dovrebbe limitarsi a quelle "limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte di 'scopo' o 'corrispettivi', aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali" (11). Resta da chiarire se l'autonomia regionale possa aggredire, ad esempio, categorie reddituali non esattamente ricomprese nell'art. 6 Tuir, ad esempio prevedendo (in modo diverso da quanto statuito dal Legislatore sardo) l'imposizione delle plusvalenze immobiliari ultraquinquennali, che la Corte ha espunto dall'ordinamento in quanto costituzionalmente illegittima la sua formulazione in ordine ai requisiti di dettaglio dell'imposta, non certo in quanto disarmonica con i principi dell'ordina-

(11) Così Corte cost. sent. n. 102/2008, vedila *ut supra*; conforme F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037.

mento tributario. Confermando quindi la possibilità di colpire con il prelievo regionale lo stesso oggetto economico aggredito dall'imposizione statale.

– la previsione che, per i tributi regionali destinati al finanziamento delle funzioni essenziali attinenti ai diritti civili e sociali ed alle funzioni fondamentali degli enti locali (art. 117, comma 2, lett. m) e p)), le Regioni non possano modificare le basi imponibili, l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre agevolazioni, se non nei limiti stabiliti dalla legge statale (lett. h)). Il sistema che propone la legge delega è qui incentrato su un complesso, ma significativo meccanismo di connessione tra funzioni amministrative e mezzi di finanziamento (artt. 6, 9, 11 e 15), che dovrebbe favorire l'acquisizione di responsabilità e consapevolezza da parte degli organi di governo delle autonomie locali, in un contesto di trasparenza finanziaria e di generale *accountability*.

– la previsione che, per gli altri tributi originati da legge statale, le Regioni possano modificare le modalità di computo della base imponibile nei limiti stabiliti dalla legge statale e modificare le aliquote; inoltre la previsione che lo Stato, d'intesa con le Regioni, determini, per le singole Regioni, livelli di gettito uniforme, in base ai valori medi dei parametri adottati nelle diverse legislazioni regionali (lett. i)).

– la previsione che i tributi regionali, anche se necessari al finanziamento delle funzioni essenziali e fondamentali, non possano mai avere vincoli di destinazione (lett. l)). Questo ultimo principio potrebbe apparire censurabile sotto molteplici punti di vista in quanto potenzialmente atto ad annacquare la connessione tra funzioni amministrative e mezzi di finanziamento, su cui è incentrato il sistema della legge delega; inoltre non appare strutturato in modo da favorire i tributi di scopo, che per la verità non sembrano aver riscosso particolare interesse in capo alle amministrazioni locali.

– la previsione che gli enti locali possano stabilire i tributi propri solo se afferenti alle materie determinate dalla legge statale o regionale (lett. m)). Si tratta di un principio che ha l'ambizione di trasformare il sistema tributario degli enti locali dalla competenza esclusiva delle regioni ad una competenza sostanzialmente concorrente tra Stato e Regioni, che abbia come riferimento il normotipo dei comuni quale riferimento dimensionale (v. anche artt. 11 e 12).

– la previsione che la legge statale non possa intervenire, salvo intesa, nelle materie assoggettate ad imposizione con legge regionale (lett. n)).

– la previsione che la legge statale possa comunque introdurre tributi

locali la cui applicazione è subordinata all'entrata in vigore di una legge regionale, ovvero, in assenza di questa, ad una delibera del singolo ente locale interessato (lett. o)).

Il quadro complessivo così delineato pare indirizzato verso una sostanziale concorrenza fra Stato e Regioni in tema di sistema tributario degli enti locali, tendendo a superare quella prima lettura che attribuiva centralità ad una ritenuta potestà esclusiva o prevalente delle Regioni.

Si tratta di scelte che possono forse criticarsi da parte di chi le ritiene nella sostanza limitative delle prerogative delle autonomie locali, ma che per vero sono senza dubbio rispettose del (prevalente) dettato costituzionale.

L'iniziativa legislativa risulta a mio sommo avviso opportuna sia pur in quanto perfettibile; supera la fase di mera discussione politica astratta (e non di rado stucchevole) e di incertezza che ha negativamente caratterizzato la precedente legislatura. La disciplina dei rapporti finanziari tra livelli di governo incide in ultima analisi direttamente sulla parte I della Costituzione, dedicata ai principi e ai diritti/doveri fondamentali. In altre parole, se è vero che il nuovo art. 119 Cost., dal punto di vista del contenuto, si pone come un testo neutro, cioè aperto a molteplici possibilità applicative, è altrettanto vero che ogni opzione in materia ha dirette e indirette ricadute sullo statuto della cittadinanza (12). Non a caso, una delle questioni più delicate disciplinate dalla legge n. 42 del 5 maggio 2009, riguarda quei livelli essenziali di prestazione che costituiscono la parte centrale dei diritti (non solo) sociali.

4. *L'imposta sullo scalo e la libera prestazione di servizi.* - La prima questione sulla quale il giudice comunitario è stato chiamato a pronunciarsi è quella relativa all'eventuale violazione del principio della libera prestazione dei servizi (art. 49 del Trattato Ce), dato che l'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto grava esclusivamente sulle imprese aventi il proprio domicilio fiscale fuori dal territorio della regione Sardegna.

A tal fine la Corte è stata chiamata ad accertare se tale tributo rientri nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 Ce (oggi art. 57 del TFUE). La Corte ritiene che, sebbene

(12) In tal senso F. BASSANINI, G. MACCIOTTA, *Il federalismo fiscale tra autonomia e convergenza europea: una proposta*, in ASTRID, *Il federalismo fiscale L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, a cura di F. Bassanini e G. Macciotta, Bologna, 2003, 25.

l'art. 50, comma 3 Ce citi soltanto la libera prestazione dei servizi attiva – nell'ambito della quale il prestatore si sposta verso il destinatario dei servizi –, va tutelata altresì la libertà dei destinatari di servizi, segnatamente dei turisti, di recarsi nello Stato membro nel quale è stabilito il prestatore per fruire ivi di detti servizi. Non vi è dubbio quindi, vera come è vera tal premessa, che il legislatore sardo abbia istituito un'imposta che grava direttamente sulla prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 Ce (13).

Secondo *step* dell'argomentare del Giudice comunitario quindi è quello diretto all'esame se una legge regionale siffatta costituisca o meno una restrizione alla libera prestazione di servizi. In proposito, in luce della giurisprudenza comunitaria, è pacifico che un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata e ciò sia che esso emani dallo Stato sia che emani da un ente sub-statale. Inoltre, gravando detto prelievo esclusivamente sui soggetti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, introduce una disparità di trattamento tra residenti e non residenti. Tale differenziazione, ove non sia giustificata da alcuna oggettiva diversità di situazione, costituisce una restrizione alla libera circolazione vietata dall'art. 49 Ce.

Come già accennato, le difese regionali sarde prendevano le mosse dalla considerazione secondo la quale il prelievo poteva giustificarsi secondo esigenze di tutela dell'ambiente, o – quantomeno indirettamente – in vista di ragioni di garanzia della pubblica salute. La misura in questione doveva peraltro qualificarsi in tal caso come idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento dello scopo.

Particolarmente significativo – ed infatti quasi letteralmente ripreso dalla Corte – è sotto tal profilo l'eloquio dell'avvocato generale (paragr. 73-74 delle conclusioni), secondo il quale l'inquinamento ambientale non presenta alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi, dato che gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti.

(13) L'avvocato generale aveva comunque ricordato come ogni distinzione fra residenti e non residenti avrebbe potuto esser ritenuta giustificata se e nella misura in cui essa fosse stata in concreto sia opportuna e necessaria in rapporto ad un obiettivo legittimo (avv. gen., punti 113-114). Ogni affermazione di principio deve quindi conciliarsi con la concreta disciplina positiva del tributo; detto monito dovrà evidentemente valere quale vero e proprio proclama per il governo, cui sarà necessario attenersi nella redazione dei decreti di cui alla legge n. 42/2009".

Ed allora l'applicazione dell'imposta regionale sullo scalo che essa istituisce si basa su una differenziazione tra i soggetti passivi del tutto priva di relazione con detto obiettivo ambientale.

La Regione Sardegna, oltre all'esigenza di tutela dell'ambiente, prospettava in via di subordine un'ulteriore causa di giustificazione fondata sulla necessità di salvaguardare la coerenza del sistema tributario: il fatto che l'imposta sullo scalo gravasse unicamente sui soggetti con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale era giustificata dal fatto che i residenti versavano già imposte atte a contribuire alla tutela dell'ambiente.

La Corte naturalmente riconosce come, almeno in linea teorica, la finalità di salvaguardare la coerenza del sistema tributario possa giustificare una restrizione nell'esercizio delle libertà fondamentali garantite in ambito europeo: è però necessario che il Legislatore individui un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale.

Devesi quindi riscontrare un collegamento immediato tra il non assoggettare a tassazione i soggetti residenti nella Regione e il prelievo fiscale che grava sui non residenti onde potere trovare giustificazione alla restrizione in parola.

L'esame andrà condotto quindi caso per caso. Dalla verifica operate nella fattispecie sottoposta al suo esame, l'imposta regionale sullo scalo non regge al vaglio della Corte in quanto essa persegue obiettivi sovrapponibili a quelli delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, in quanto finalizzata, come queste ultime, ad alimentare in generale il bilancio pubblico e quindi a finanziare l'insieme delle funzioni della Regione Sardegna.

La completa disomogeneità tra le finalità dell'imposizione che colpisce i residenti e i non residenti conduce a ritenere che la restrizione alla libera prestazione dei servizi non possa essere giustificata nemmeno sulla base di della perseguita tutela della coerenza del sistema tributario.

5. Il tributo "sardo" quale aiuto di Stato. - Con la seconda questione la Corte costituzionale esamina la previsione normativa istitutiva dell'imposta sullo scalo degli aeromobili privati e delle unità da diporto, gravante unicamente sugli esercenti con domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione, per verificare se la stessa costituisca o meno una misura di aiuto di Stato in favore delle imprese stabilite sullo stesso territorio. Come è noto, il divieto di aiuti di Stato trova fondamento nell'art. 87, comma 1, del Trattato Ce (oggi art. 107 del TFUE), in base al quale "sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano

sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”. In estrema sintesi, una misura deve possedere per esser qualificata aiuto di Stato sono i seguenti:

1. il vantaggio economico deve essere imputabile allo Stato o gravare comunque su risorse statali;
2. tale vantaggio deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri;
3. tale vantaggio deve concedere un vantaggio al suo beneficiario;
4. detto vantaggio deve avere l'effetto di falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

Particolarmente semplice, per la Corte, è rispondere alla questione relativa alla idoneità della misura: in questo caso è evidente che le imprese locali sarde non sostengono, nell'ambito della loro attività commerciale, un costo che, invece, grava sulle altre imprese aventi il proprio domicilio al di fuori della Sardegna.

Dei quattro criteri, generalmente ritenuti cumulativi, su cui si fonda l'art. 87, n. 1, resta, così, da verificare la ricorrenza degli altri due requisiti, quali l'impiego di risorse pubbliche e la natura selettiva della misura.

Relativamente al primo profilo è ormai condiviso che nella nozione di aiuti vietati non rientrano soltanto le prestazioni positive, quali, ad esempio, prestazioni in denaro o in natura concesse per sostenere un'impresa), ma anche tutte quelle misure cd. “negative” che hanno la stessa natura e producono effetti sostanzialmente equivalenti. Tra queste ultime vanno annoverate le misure fiscali che attribuiscono un vantaggio indiretto alle imprese beneficiarie, riducendo il carico fiscale che altrimenti graverebbe su di loro. In tal caso, pur non realizzandosi un trasferimento in senso proprio di risorse statali, i beneficiari vengono comunque a trovarsi in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti che sono viceversa sottoposti a quel prelievo e, quindi, anche una misura del genere può costituire un aiuto di Stato vietato.

Del tutto irrilevante è tecnica normativa impiegata dal legislatore, non essendovi specifiche limitazioni di forma per l'erogazione della risorsa vietata.

Attesa la varietà e l'ampiezza delle “forme”, è utile rimarcare l'attenzione sulla circostanza distintiva di tipo funzionale che fa leva sull'equivalenza degli effetti vietati, così come ricavabili dall'art. 87, comma 1, che devono caratterizzare la misura sottrattiva rendendola assimilabile ad una diretta erogazione di risorse statali. A titolo esemplifi-

cativo, possono assumere rilievo quali aiuti vietati, sia misure sottrattive che incidono sul presupposto, sulla base imponibile, sull'aliquota, sia differimenti o rinegoziazioni del debito fiscale. Il vantaggio economico può parimenti fondarsi sulla circostanza che una normativa fiscale delinea in maniera “asimmetrica” il proprio ambito di applicazione, cosicché solo alcune imprese vengono da essa considerate soggetti passivi. Come opportunamente rileva l'avvocato generale nelle sue conclusioni, la normativa tributaria in discussione è riconducibile proprio a quest'ultima ipotesi, laddove assoggetta all'imposta sullo scalo degli aeromobili privati e delle unità da diporto solo i non residenti. Il fatto che l'imposta regionale non gravi sui residenti rappresenta per gli stessi un vantaggio in termini di minori costi sostenuti rispetto ai loro concorrenti stabiliti al di fuori del territorio regionale.

Riprendendo proprio le conclusioni dell'avvocato generale, la Corte di Giustizia, nella sentenza in commento enuncia il principio ormai trattato nella sua giurisprudenza, secondo la quale “una normativa tributaria come quella controversa nella causa principale, che conceda a talune imprese un non assoggettamento all'imposta di cui trattasi, costituisce un aiuto di Stato, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, in quanto consiste nella rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere”.

A questo punto la Corte di giustizia procede con la verifica della selettività della misura in parola, accertando se effettivamente favorisce “talune imprese o talune produzioni”. In linea generale, è noto, come, la selettività non possa desumersi automaticamente dal solo fatto che una misura fiscale sia stata adottata da un ente infrastatale e, di conseguenza, espliciti i suoi effetti solo su una parte del territorio di uno Stato membro; né tanto meno si può ritenere che i vantaggi concessi da un ente territoriale alle imprese rientranti nel suo ambito di competenza difettino *a priori* di selettività.

Come giustamente rileva la Corte di giustizia, richiamando anche la propria pregressa giurisprudenza sul punto, nel caso di una misura adottata da un ente infrastatale quale la Regione Sardegna, avente uno statuto autonomo rispetto al governo centrale, per verificare la sussistenza della selettività, occorre esaminare se, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detta misura, questa costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovino, all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale l'Ente esercita le proprie funzioni, in una situazione fattuale e giuridica analoga. In altre parole, con riguardo al caso specifico dell'imposta regionale sullo scalo, occorre accertare se le imprese aventi il do-

micilio fiscale fuori dal territorio sardo siano, rispetto all'ambito giuridico di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella in cui si trovano le imprese stabilite all'interno del territorio regionale. Si è visto come, secondo la Regione autonoma della Sardegna, l'imposta sullo scalo persegue, l'obiettivo di tutelare l'ambiente che potrebbe essere danneggiato dal turismo. In relazione, però, a tale finalità, i soggetti esercenti aeromobili privati e unità da diporto residenti e non residenti si trovano nella medesima situazione, in quanto gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna danneggiano le risorse ambientali allo stesso modo, sia se provengono da soggetti residenti che da non residenti. Di conseguenza, tenuto conto della natura e della finalità di detta imposta, tutte le persone fisiche e giuridiche che fruiscono dei servizi di scalo in Sardegna sono in una situazione oggettivamente paragonabile, indipendentemente dal luogo in cui hanno il domicilio fiscale e, quindi, considerazioni di politica ambientale non possono giustificare tale discriminazione.

Ne consegue che la misura non può essere considerata generale, poiché essa non si applica a tutti gli esercenti di aeromobili e di imbarcazioni da diporto facenti scalo in Sardegna.

A questo punto, in virtù dell'accertata sussistenza di tutti i quattro requisiti che la disciplina comunitaria richiede, è agevole per la Corte concludere che l'imposta sullo scalo costituisce un aiuto di Stato vietato. In relazione alla materia degli aiuti di Stato, la selettività costituisce un profilo particolarmente interessante per le numerose implicazioni connesse alla possibilità di un suo riscontro concreto.

Non potendo in questa sede procedere ad una analisi ad ampio raggio di tale requisito e, quindi coinvolgente tutti i profili connessi, mi limito sottoporre al lettore la riflessione che segue.

Già precedentemente la Commissione (14) aveva sottolineato come il carattere differenziato di determinate misure non implica, peraltro, che esse debbano considerarsi necessariamente aiuti di Stato. Determinato, infatti, quale sia il sistema generale applicabile, si dovrà poi valutare se l'eccezione al sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informativi o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato.

Dunque, dall'elaborazione della Commissione possono essere estrapolate due tipologie di misure sottrattive che esulano dalla categoria degli aiuti vietati:

1) la misura sottrattiva che è generale in senso proprio e, quindi, è rivolta alla generalità dei beneficiari di un sistema economico;

2) la misura sottrattiva che, pur essendo selettiva dal punto di vista dei soggetti economici cui è destinata, non costituisce aiuto di Stato vietato in quanto effettivamente coerente con una logica strettamente tributaria: come tale rileva la *ratio* del singolo tributo, di un settore tributario, ovvero del sistema fiscale nel suo complesso (15).

È evidente che l'individuazione di tale ultimo profilo, non sempre agevole, dovrà avvenire in concreto e privilegiando l'esame degli effetti che la misura produce.

6. Gli asistemati successivi interventi legislativi. - È da riconoscersi, si ritiene, grande importanza all'intera vicenda, comprendente, oltre alla sentenza della Corte di Giustizia, anche la sentenza n. 102/2008 e l'ordinanza n. 103/2008 della Corte costituzionale, perché, complessivamente intesa essa ha contribuito notevolmente, nel senso che si specificherà, a rendere l'ordinamento europeo più integrato e coordinato con quello interno e, per tale via, più unitario tutto il sistema.

Sembra, infatti potersi desumere ciò sia dall'*iter* della vicenda, sia dal riconoscimento di un ruolo importante al diritto comunitario anche sul piano interpretativo, laddove deve rendere concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, comma 1, Cost., con conseguente illegittimità costituzionale della norma regionale giudicata incompatibile con esso. L'intera vicenda mostra, anche in luce di quanto oggi è stabilito nell'art. 117, comma 1, Cost., che l'esercizio della funzione legislativa da parte delle Regioni, e, quindi, l'autonomia tributaria delle stesse, deve essere del tutto rispettosa ed armonica con il complesso di valori e principi del diritto comunitario. In argomento, il Legislatore è intervenuto con insolita tempestività, ed in modo del tutto asistemato, introducendo il sorprendente disposto del DL 26 maggio 2010, il cui art. 40 (Fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno) prevede che "1. In anticipazione del federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del Sud, nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, nonché nel rispetto

(14) (Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, 384/3 dell'11 novembre 1998, in GUCE del 10 dicembre 1998).

(15) S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. Ingresso e G. Tesaurò, Napoli, 2009, 375 ss.

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 decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, modificare le aliquote, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive". Si rinvia a successivo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, d'intesa con ciascuna delle Regioni che emanano leggi ai sensi e nei limiti di cui al comma 1, la determinazione del periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le disposizioni di tali leggi. In conclusione, da un lato il legislatore si autodichiara consapevole della necessaria maggiore coesione tra gli ordinamenti, come valore sopraordinato da perseguirsi, e che si ricava sia dall'inaugurato dialogo diretto e collaborativo tra le due Corti – dall'altro introduce nel sistema disposizioni nazionali, senza però chiaramente anticipare alcuna previsione sistematica indicativa di una vera e propria ragionata e meditata scelta di politica fiscale. Tra queste, si noti l'art. 41 DL 26 maggio 2010, rubricato sonoramente "Regime fiscale di attrazione europea", in forza del quale "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, si può applicare, in alternativa alla normativa tributaria italiana, la normativa tributaria vigente in uno degli Stati membri dell'Unione Europea. A tal fine, i citati soggetti interpellano l'amministrazione finanziaria secondo la procedura di cui all'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269".

Emerge quindi la possibilità di una positiva attuazione del nuovo dettato costituzionale; dovrà porre notevole attenzione il legislatore statale, come quello regionale, a non compromettere indiscusse e ribadite esigenze di razionalità e di unitarietà complessiva del sistema tributario nazionale, sia pur valorizzando finalmente quella autonomia tributaria uscita compressa dalla riforma tributaria degli anni settanta e per contro fortemente invocata nell'auspicio pressoché unanime degli studiosi e delle parti politiche (16).

(16) GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979; BETOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova 1983; TREMONTI - VITALETTI, *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari 1994; AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, a cura di M. Leccisotti - P. Marino - L. Perrone, Roma-Milano, 1994; Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale", I, edita dalla rivista "Il fisco", come allegato al n. 21 del maggio

La conciliabilità della fiscalità di vantaggio con il diritto comunitario dovrà essere quindi attentamente ponderata in sede di adozione dei decreti legislativi, con i tempi presumibilmente non ristretti che la loro emanazione completa richiederà.

Sulla compatibilità delle misure di fiscalità di vantaggio, adottate in Stati federali o regionali ispirati ai principi della cooperazione e solidarietà, rispetto ai parametri comunitari in materia di aiuti di Stato (17), sono state espresse perplessità che, almeno in parte, dovrebbero essere state fugate dalla recente giurisprudenza della Corte di Giustizia (18), e che certo non potranno esser ignorate dalle ulteriori iniziative legislative nazionali o regionali, pena l'intervento demolitorio sia della Corte costituzionale che del Giudice comunitario.

1996; TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova 2002, 183; DEL FEDERICO, *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni: riforma costituzionale e principi generali*, a cura di V. P. Renzi, in AA.VV., *Gli studi di settore come strumento di politica federalista. Il ruolo della regione*, Milano, 2003, 48; COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano 2003; ANTONINI, *La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, 11; BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, *ibidem*, 41; PICA, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, 2004; PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in questa Rivista, 2004, I, 1173; AA.VV., *Verso un nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. Antonini, Milano, 2005.

(17) La già citata sentenza della Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, ha quindi mutato la risalente giurisprudenza in materia di aiuti di Stato, e in particolare di selettività territoriale. Accogliendo le tesi dell'avvocato generale Geelhoed, la Corte ha ritenuto che le misure fiscali agevolative non hanno il carattere della selettività, pure se adottate da enti regionali, a patto che esse siano manifestazione di esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale. La Corte ha precisato che l'autonomia deve avere una triplice natura: istituzionale (nel senso che l'ente autore delle misure deve essere autonomo, dal punto di vista costituzionale, rispetto al governo centrale); decisionale o procedurale (nel senso che non deve essere permesso al governo centrale di determinarne il contenuto); finanziaria (nel senso che le misure non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale) (p. 67). Richiamano opportunamente l'attenzione su questa sentenza ANTONINI - VITALETTI, *L'urgenza del federalismo fiscale e la proposta dell'Alta Commissione*, in *Fed. Fiscale*, 1, 2007, 112.

(18) 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Union General de Trabajadores de la Rioja*, punto 31. In questa recente sentenza, infatti, la Corte ha chiarito che l'"autonomia procedurale non esclude che, allo scopo di prevenire i conflitti, venga istituito un procedimento di concertazione a condizione che la decisione finale presa in esito a tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale" (pag. 96). Anche con riferimento al criterio dell'autonomia finanziaria arriva un chiarimento importante, in quanto la Corte ha espressamente escluso che dalla sussistenza di trasferimenti finanziari dallo Stato verso gli enti.

7. *Le attuali determinazioni dell'autonomia impositiva locale.* - In estrema sintesi potrebbe a questo punto porsi l'una di fronte all'altra le indicazioni dalla Corte costituzionale, per la verità già espresse tempo addietro (19) e confermate dai principi applicati e ribaditi con le sentenze in commento, con le recenti ed importanti previsioni normative della legge n. 42/2009 cd. "Legge Calderoli".

Tre erano le soluzioni tra di loro alternative nella determinazione dell'autonomia locale, così configurate dal giudice delle Leggi come compatibili con il dettato costituzionale:

- a) concorrenza di leggi statali, leggi regionali e regolamenti locali;
- b) concorrenza di legge statale e regolamenti locali;
- c) concorrenza di legge regionale e regolamenti locali.

La legge delega surrichiamata pare (non saprei dire quanto consapevolmente) optare per la prima alternativa prospettata dalla Corte: la legge statale è quindi chiamata ad individuare i tributi propri dei Comuni e delle Province; le Regioni, posto ciò, possono istituire nuovi tributi comunali e provinciali, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria; i Comuni potranno infine intervenire nella modulazione delle aliquote delle compartecipazioni ed addizionali loro assegnate, oltre che nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi (in tal senso l'art. 12 Legge delega).

Peraltro, la rinnovata autonomia impositiva così descritta non appare per nulla ampia come ci si attendeva: innanzitutto essa dovrebbe indirizzare le nuove risorse verso il ripianamento del debito (in ordine al quale nulla il Legislatore del 2009 ha previsto) specie per quanto riguarda le scelte normative delle Regioni in *deficit* sanitario, che certo non potranno pretendere – meno che mai in tempi di crisi finanziaria mondiale – interventi "salvifici" dello Stato centrale.

ROBERTO SUCCIO

(19) Con la sent. n. 37/2004, le cui statuizioni escono riaffermate dalla pronuncia qui commentata.