

La sentenza della CGE sulla tassa sullo scalo turistico della regione Sardegna nel contesto dei rapporti tra autonomia tributaria regionale e regole comunitarie

di Dario Immordino *

Con la sentenza 17 novembre 2009 nel procedimento C-169/08 la Corte di Giustizia europea si è pronunciata su alcune questioni pregiudiziali proposte - ai sensi dell'art. 234 CE - dalla Corte costituzionale, in merito alla compatibilità comunitaria - in relazione all'art. 49, primo comma, CE, e all'art. 87, n. 1, CE - dell'imposta regionale sarda sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, gravante sulle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione ma non anche su quelle domiciliate all'interno del territorio regionale.

La questione che ha portato al rinvio pregiudiziale origina dalla istituzione - con la legge n. 4 del 2006 - da parte della Regione Sardegna di una serie di "imposte e tasse sul turismo", la cui base imponibile è stata individuata nel possesso delle seconde case ad uso turistico (art. 2) e nelle plusvalenze derivanti dalla relativa cessione (art. 3), nonché nello scalo turistico degli aeromobili e nelle unità da diporto (art. 4). I destinatari delle imposte sono, in tutti i casi, soggetti non domiciliati nella Regione, sull'assunto che costoro "consumano e usano" il patrimonio culturale e ambientale regionale in assenza di un collegamento stabile con la comunità territoriale¹.

Successivamente all'impugnazione della citata normativa da parte del Governo, la Regione, con legge n. 2 del 2007, oltre a modificare i tributi già istituiti, ha introdotto un'imposta regionale gravante sui non residenti che soggiornano in Sardegna nel periodo compreso tra il 15 giugno e il 15 settembre.

In merito all'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto (art. 3, comma 3) il legislatore regionale ha modificato le ipotesi di esenzione e ha sottoposto a prelievo anche lo scalo negli ormeggi ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna.

Il Governo ha presentato ricorso anche nei confronti della nuova normativa, denunciando la violazione dei principi costituzionali contenuti negli artt. 117 e 119 Cost. (applicabili, ove più favorevoli rispetto alla disciplina statutaria, alle Regioni speciali ai sensi dell'art. 10 della legge cost. n. 3 del 2001) nonché degli artt. 3, 53 e 120 Cost., e degli artt. 12, 49, 81 e 87 del Trattato CE, richiamate dall'art. 117, comma 1, Cost.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 102/2008 ha statuito l' illegittimità delle disposizioni che istituivano l'imposta sulle seconde case ad uso turistico e quella sulle relative plusvalenze; ha dichiarato non fondate quelle riguardanti l'imposta di soggiorno, e ha respinto le censure concernenti l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, applicata alle persone o alle società non domiciliate in Sardegna, nella versione originaria (art. 4 della l. r. n. 4 del 2006).

Il Giudice delle leggi ha invece deciso di sollevare questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia al fine di accertare la compatibilità con le norme poste a presidio della libera prestazione dei servizi (art. 49 CE) e con il divieto di aiuti di Stato (art. 87 CE) dell'imposta sugli scali degli aeromobili privati e sulle unità da diporto, prevista solo durante il periodo turistico e posta a carico delle imprese e delle persone con domicilio fiscale fuori dalla Sardegna.

Detto rinvio pregiudiziale rappresenta una svolta nella giurisprudenza della Consulta, dal momento che la stessa in precedenza aveva sempre negato il proprio *status* di

¹ Cfr sentenza n. 102 del 2008, punto 7.5 del considerato in diritto. Sulla pronuncia ved la nota di G. C. CARBONI *La Corte riconosce la più ampia autonomia finanziaria delle regioni speciali e detta le regole per la costruzione del sistema tributario della Repubblica*, in *Federalismi.it*, n. 14/2008.

giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE², mentre adesso si inserisce a pieno titolo nella cerchia delle Corti costituzionali nazionali che intrattengono un rapporto di cooperazione attivo con la Corte di Giustizia³.

Al di là della sottoposizione della questione pregiudiziale alla CGE ciò che più rileva dell'ordinanza di rinvio (n. 103/2008), è che per la prima volta la Corte costituzionale fa riferimento esplicitamente all'integrazione tra ordinamento interno e comunitario⁴.

In ragione di ciò l'ordinanza medesima si prospetta come il culmine della fase più evoluta della giurisprudenza costituzionale, a cui si deve la maturazione di una nuova concezione del rapporto tra l'ordinamento comunitario e quello interno alla luce del progressivo recepimento del principio di integrazione. Ciò attraverso un percorso evolutivo lungo il quale, fermo l'approccio formale fondato sulla tesi della separazione degli ordinamenti distinti e coordinati, le argomentazioni e le soluzioni fornite sembrano rivelare un progressivo superamento di fatto della concezione dualista⁵. In questa fase infatti, al di là del costante richiamo alla separazione, emerge una sempre più stretta compenetrazione che rende sempre più sfumata la differenza tra sistemi "(distinti ma) coordinati" e integrati.

Brevi cenni di delineazione del contesto

Al di là degli aspetti relativi al processo di integrazione europea la questione del rapporto fra autonomia tributaria regionale e regole comunitarie richiede l'analisi di diversi profili di teoria generale e di pratica giuridica.

Questi attengono principalmente alla composizione tra i principi fondamentali degli ordinamenti nazionali e i valori comunitari⁶ ed alla ripartizione della "sovranità" fra le istituzioni interne e quelle comunitarie in una materia particolare quale quella tributaria⁷, che gli Stati hanno individuato come oggetto irrinunciabile di disciplina nazionale⁸.

Ma il potere tributario, pur restando nella piena disponibilità degli Stati membri, è soggetto ad una serie di limiti di natura extrafiscale di derivazione comunitaria che producono gli effetti di una sostanziale progressiva erosione delle competenze nazionali.

² Cfr A. BARBERA *Corte costituzionale e giudici di fronte ai vincoli comunitari: una ridefinizione dei confini?*, in *Forumcostituzionale.it*, R.BIN-P.CARETTI: *Profili costituzionali dell'Unione europea*, 2005, 128-138; F. SORRENTINO, *Il diritto europeo nella giurisprudenza della Corte costituzionale: problemi e prospettive*, www.cortecostituzionale.it

³ Senza rinunciare tuttavia alla "sua peculiare posizione di supremo organo di garanzia costituzionale nell'ordinamento interno".

⁴ Sull'ordinanza cfr S. BARTOLE, *Pregiudiziale comunitaria e "integrazione" di ordinamenti*, in *Le Regioni*, 2008, 898- 903; E. DI STEFANO, *Verso un patrimonio costituzionale comune. Riflessioni a margine della sentenza n. 102 del 2008*, in *Giurcost.org*; T. GIOVANNETTI, *L'ultimo passo del "cammino comunitario" conduce la Corte a Lussemburgo*, sul sito dell'AIC – Associazione Italiana dei Costituzionalisti

⁵ Cfr S. BARTOLE, *Pregiudiziale comunitaria e "integrazione" di ordinamenti*, cit. R.BIN-P.CARETTI: *Profili costituzionali dell'Unione europea*, 2005, cit

⁶P. BORIA: *L'antisovrano*, Milano 2004, 86-88;

⁷P.BORIA: *ibidem* pagg. 119-121 ; A.FANTOZZI *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli Stati: Relazione al Convegno di studi Le ragioni del diritto tributario in Europa*. Bologna 26-27 settembre 2003, F.FICHERA: *Fisco e Unione europea: l'acquis communitaires*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, 449-450; C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, Relazione al Convegno "Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea. Potestà, diritti, doveri e giurisprudenza costituzionale in materia tributaria", Bergamo, 29 – 30 novembre 1999

⁸ La tutela di tale prerogativa ha trovato efficace garanzia nella prescrizione del requisito del voto unanime per ogni deliberazione comunitaria concernente l'armonizzazione in materia di imposizione indiretta, e, per quanto riguarda le imposte dirette, nella limitazione di ogni iniziativa delle istituzioni comunitarie alla semplice possibilità di procedere al ravvicinamento delle legislazioni nazionali, peraltro solo dopo aver dimostrato che le stesse incidano direttamente sul funzionamento del mercato unico.

Si tratta di vincoli che, pur non avendo natura propriamente fiscale, esercitano la loro incidenza ugualmente limitativa in forza di principi posti a tutela di libertà fondamentali per il corretto funzionamento del mercato comune, come quelle concepite a garanzia della circolazione di persone, di merci, di capitali e servizi, di stabilimento, della concorrenza, etc.

Un primo nodo problematico è riconducibile alla differente concezione della funzione tributaria: strumento funzionale alla edificazione di un sistema unitario ispirato ai principi del libero mercato nel sistema comunitario, elemento fondamentale di politica sociale, economica, redistributiva e incentivante negli ordinamenti interni.

Anche a seguito della accentuazione dei profili solidaristici e sociali emergenti dalle modifiche e integrazioni ai Trattati originari risultano infatti estranei al sistema comunitario valori tipici delle tradizioni costituzionali nazionali, come quelli relativi all'uguaglianza (in senso sostanziale) e all'interesse fiscale che, negli ordinamenti interni, si sostanziano nei principi di capacità contributiva e di redistribuzione.

In un simile contesto le politiche fiscali non possono assurgere a fattore di integrazione, ma assolvono una funzione strumentale rispetto alla creazione di uno spazio senza frontiere, funzionale a sua volta alla realizzazione di valori centrali del sistema assiologico comunitario, quali quelli relativi al conseguimento del progresso economico e sociale in un quadro di sviluppo equilibrato e sostenibile con un elevato grado di occupazione, ritraibili dagli artt. 2 e 6 del Trattato.

Il perseguimento delle finalità dell'integrazione postula, infatti, l'abbattimento delle barriere fisiche e delle restrizioni giuridiche che segnano la divisione tra Stati nazionali, e, in questa prospettiva, assume particolare rilievo l'attitudine della leva fiscale a costituire un fattore suscettibile di determinare distorsioni rispetto al funzionamento fisiologico del mercato, e dunque un elemento ostativo da circoscrivere.

Le norme comunitarie mirano pertanto a contenere la sovranità tributaria degli Stati membri, eliminandone o limitandone il potenziale ostativo rispetto alla piena esplicazione della libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali, e non, anche, ad incidere "positivamente" sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito, attraverso l'affermazione di valori e regole ulteriori rispetto a quelle stabilite dagli ordinamenti interni⁹.

Una simile situazione è resa perfettamente da quella dottrina che rileva che l'integrazione comunitaria, operata attraverso la prevalenza dei principi e delle regole posti a presidio delle libertà fondamentali di derivazione economica sostituisce la neutralità di un mercato dominato dai poteri forti ai valori sociali e redistributivi affermatosi nelle costituzioni delle democrazie moderne, con ciò determinando una sorta di "*terra di nessuno*", priva di valori di riferimento¹⁰.

Si realizza, in tal modo, un modello di integrazione negativa che "ortopedizza" gli ordinamenti fiscali nazionali, espungendo le norme che potrebbero pregiudicare le finalità di neutralizzazione della leva fiscale, nei confronti del mercato e della concorrenza, valori fondanti dell'U.E.¹¹.

Sviluppando simili riflessioni la stessa dottrina può efficacemente sostenere che l'Unione europea si atteggi ad "antisovrano", dal momento che la sua attività in campo tributario si contrappone al potere degli stati membri non per introdurre una nuova sovranità, ma piuttosto per contenere e talora escludere quella nazionale¹².

⁹ Cfr P. BORIA, *L'antisovrano*, 50 – 52, 83 e ss

¹⁰ P. BORIA, *Diritto tributario europeo, Il sole 24 Ore*, 2005, 27

¹¹ Ibidem

¹² P. BORIA, *L'antisovrano*

Ma sulla turbolenza del rapporto fra autonomia tributaria delle regioni e regole comunitarie ha inciso anche l'originaria "cecità regionale", diretta conseguenza della matrice internazionalistica della Comunità.

Sotto questo profilo il rapporto tra forme di esercizio dell'autonomia tributaria regionale e regole comunitarie è stato notevolmente influenzato da una sostanziale diffidenza verso il "federalismo fiscale", e in generale verso ogni forma di decentramento istituzionale, considerati come strumenti di abilitazione formale all'esercizio di determinate competenze, funzionali ad eludere le regole comunitarie in materia di tutela del mercato e delle libertà fondamentali¹³.

La questione pregiudiziale sulla libera prestazione di servizi

In questo contesto si inserisce il rinvio pregiudiziale proposto dalla Corte costituzionale.

Con la prima e la terza questione la Consulta chiede, in sostanza, se la necessità di garantire la libera prestazione dei servizi all'interno del mercato comune osti all'adozione, da parte di una regione autonoma, di un'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto gravante sulle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, e non anche su quelle domiciliate all'interno dello stesso.

La libertà di prestazione dei servizi costituisce una forma di espressione del principio di non discriminazione, che, nell'ordinamento comunitario, assume un ruolo centrale e trova espressa formalizzazione negli artt. 90, 91 e 92 del Trattato, diretti a preservare la neutralità delle transazioni commerciali all'interno del mercato comune contro ogni intento protezionistico degli Stati membri.

In questa prospettiva il suddetto principio viene applicato dalla giurisprudenza comunitaria come baluardo contro ogni possibile forma di violazione, ad opera delle normative nazionali, del principio generale di cui all'art. 12 Ce¹⁴ o di taluna delle libertà garantite dal Trattato, al di fuori delle ipotesi in cui la differenziazione delle situazioni sia oggettivamente giustificata.

Risultano estranee a questa impostazione valutazioni di ordine sociale e di equità del genere di quelle che informano gli ordinamenti giuridici nazionali, sicché nella prospettiva comunitaria il principio di non discriminazione fiscale non persegue intenti solidaristici di rimozione delle disuguaglianze sostanziali, attraverso l'imposizione di una regola di parità di condizioni reali e di opportunità, ma si limita a sancire l'eliminazione, o quantomeno la riduzione, dei fattori distorsivi di accesso al mercato, collegati a elementi quali l'appartenenza dei soggetti passivi ad ordinamenti giuridici diversi, o la provenienza di merci da uno Stato della Comunità piuttosto che da un'altro¹⁵.

Ne deriva un concetto di parità di trattamento che, depauperato di ogni intento e profilo sociale e redistributivo, si traduce in mera uniformità *more geometrico*, secondo una impostazione di derivazione economica in base alla quale l'equità del trattamento tributario si può realizzare unicamente attraverso la perfetta simmetria del prelievo in presenza di condizioni ritenute assimilabili in relazione ai fattori strettamente connessi alle finalità economiche dell'integrazione.

Di conseguenza eventuali discriminazioni di trattamento normativo che incidano sulla situazione fiscale complessiva dei contribuenti senza pregiudicarne la capacità di accesso

¹³ Cfr AVV. GEN. SAGGIO nelle Cause riunite C-400, C-401 e C-402/97, punto 37, COMMISSIONE: *Decisione*, 7. 08. 2003, n. 442 cit, punto 30

¹⁴ Secondo cui "nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità".

¹⁵ Cfr P. BORJA, *Il principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta*, *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, 475 e ss; F. FICHERA, *Fisco e Unione europea: l'acquis communitaires*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, 437 -439

al mercato nazionale, pur determinando una lesione del principio di eguaglianza tributaria secondo la concezione tipica degli ordinamenti giuridici nazionali, sono da considerarsi legittime per l'ordinamento comunitario.

Nonostante - al di là dell'identità della *ratio* - il contenuto e l'ambito di applicazione del principio di non discriminazione e del divieto di restrizione non coincidano pienamente, la Corte di Giustizia ha progressivamente incrementato il ricorso alle regole a tutela delle libertà in relazione a quelle ipotesi in cui l'applicazione del principio di "non discriminazione" sarebbe risultata inadeguata, sull'assunto che *"la rimozione di tutti gli ostacoli alla libertà di circolazione e non soltanto l'eliminazione delle discriminazioni e delle misure protezionistiche è la caratteristica che contraddistingue il vero mercato comune o mercato unico"*¹⁶

L'efficacia delle regole poste a tutela della libertà fondamentali quali strumenti di contrasto degli ostacoli alla realizzazione del mercato comune risulta evidente se si considera, ad esempio, che il principio della libera prestazione dei servizi, secondo il costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, impone non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore stabilito in un altro Stato membro basata sulla cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione - anche qualora essa si applichi indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Paesi UE - tale da proibire, ostacolare o rendere meno convenienti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato dell'Unione dove offre legalmente servizi analoghi.

In merito la giurisprudenza comunitaria ha chiarito che l'introduzione di nuovi tributi e l'incremento del prelievo non vanno di per sé considerati come restrizioni alla libera prestazione dei servizi allorché si traducono in una maggiore onerosità degli stessi, dal momento che l'art.49 CE non contempla misure il cui solo effetto sia quello di produrre costi supplementari che incidono allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra Stati membri e su quella interna ad uno Stato membro.

Ma un'imposta regionale come quella sarda rappresenta, per i soggetti esercenti aeromobili privati e unità da diporto aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori della Sardegna, un fattore di costo supplementare, al quale non sono soggetti i loro concorrenti che hanno il proprio domicilio fiscale nel territorio regionale, con la conseguenza di rendere loro più costoso che per i residenti fare scalo nell'isola con i propri aeromobili privati e le proprie unità da diporto. Per la stessa ragione, il noleggio a terzi di unità da diporto risulterà parimenti più caro e quindi più difficile per i soggetti esercenti unità da diporto non residenti rispetto ai residenti. Anche i turisti saranno quindi scoraggiati, in definitiva, ad ormeggiare nelle acque costiere e nei porti sardi con una barca noleggiata al di fuori della Sardegna.

Nella prospettiva comunitaria una normativa del genere non sarebbe censurabile laddove si limitasse ad interessare la circolazione nazionale dei servizi fra la Sardegna e le altre regioni italiane, in quanto le regole di matrice UE non si applicano a fattispecie puramente interne.

Ma il tributo sardo, che esplica i suoi effetti sulla circolazione transfrontaliera dei servizi ne rende più difficile la prestazione fra gli Stati membri rispetto a quella svolta all'interno del territorio nazionale (nella specie all'interno della Regione Sardegna) e di conseguenza, anche qualora una siffatta disparità di trattamento sotto il profilo fiscale non comporti una discriminazione basata sulla cittadinanza, la stessa pregiudica tuttavia la libera prestazione dei servizi garantita nell'art.49 CE e deve pertanto essere considerata come una illegittima restrizione.

Da ciò non si deve automaticamente desumere che il diritto comunitario osti, in generale, a tutte le normative che creano oneri in maniera specifica per i turisti o per le imprese che

¹⁶ M. CARTABIA - J. H. H. WEILER, *Argomenti: la Costituzione del mercato comune, in L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, 2000, pag. 252.

operano nel settore turistico, come, per esempio, i provvedimenti relativi a appartamenti per vacanze o a residenze secondarie, a tasse di soggiorno o a imposte turistiche, che al contrario vengono spesso ritenuti compatibili con *l'acquis communitaires*.

Ciò che piuttosto rileva è sempre la configurazione concreta della rispettiva misura, imposta o prelievo, sicché una distinzione fra residenti e non residenti può essere giustificata se e nella misura in cui sia opportuna e necessaria in rapporto ad un obiettivo legittimo.

In tema di fiscalità diretta di regola la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro non sono paragonabili, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale del contribuente o alla necessità di prendere in considerazione della sua situazione personale e familiare. Ma nel caso di specie non sussiste alcun elemento in grado di determinare un'apprezzabile differenziazione della situazione dei residenti rispetto a quella dei non residenti con riguardo alla *ratio*, al presupposto e agli altri elementi che determinano la sottoposizione all'imposta regionale sullo scalo.

Pertanto la normativa tributaria di cui trattasi determina una illegittima restrizione alla libera prestazione dei servizi, in quanto 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.

Accertata la contrarietà del tributo sardo rispetto alle regole poste a presidio di principi fondamentali della costruzione comunitaria, la Corte verifica la sussistenza di motivi che possano giustificare la sottrazione della disciplina regionale al divieto di restrizione e al principio di non discriminazione. La cd. "*rule of reason*" permette infatti delle restrizioni alle libertà fondamentali da parte delle norme tributarie interne, purché giustificate in relazione a interessi pubblici nazionali la cui rilevanza viene espressamente riconosciuta dal Trattato, o a motivi imperativi di interesse generale.

Ma, trattandosi di fattispecie di deroga alle regole poste a presidio di fondamentali principi e valori della costruzione comunitaria, la relativa applicazione viene dalla Corte limitata il più possibile attraverso una interpretazione particolarmente restrittiva¹⁷.

L'accertamento della sussistenza di cause di giustificazione delle restrizioni si articola su 2 livelli: il primo concerne la valutazione della ragionevolezza e proporzionalità della deroga alle regole comunitarie e si sostanzia nella individuazione degli interessi nazionali e nella valutazione del grado di compressione dei divieti di restrizione e discriminazione, il secondo attiene all'accertamento della funzionalità e proporzionalità della disciplina derogatoria rispetto alla realizzazione degli interessi nazionali.

Ma nel caso di specie i giudici comunitari non ravvisano la sussistenza di validi motivi che possano giustificare il contrasto con le regole comunitarie.

In merito vengono ritenute prive di fondamento le argomentazioni proposte dalla Regione Sardegna secondo cui il tributo si rivelerebbe funzionale alla realizzazione di esigenze di tutela dell'ambiente, consentendo all'ente il conseguimento di profitti da destinare al potenziamento delle misure finalizzate alla tutela e al ripristino delle risorse ambientali danneggiate dal turismo, soprattutto delle zone costiere, colpite in modo particolare.

In tal senso, secondo la difesa regionale, la strutturazione del prelievo da un lato si rivelerebbe funzionale a favorire la migliore ripartizione dei flussi turistici nell'arco dell'anno - ragion per cui l'imposta viene riscossa solo nel periodo di maggior afflusso turistico, vale a dire dal 1° giugno al 30 settembre, ma non nelle stagioni dell'anno interessate in maniera minore dal turismo - dall'altro, in conformità al principio «chi inquina paga», assoggetterebbe a prelievo soggetti (non residenti) che potrebbero altrimenti usufruire

¹⁷ Cfr P. BORIA, *L'antisovrano*, 66 - 70

delle risorse ambientali della regione senza contribuire finanziariamente alla loro conservazione e al loro ripristino.

Ma, se è legittimo che una normativa ispirata al principio «chi inquina paga» assoggetti gli esercenti aeromobili privati e unità da diporto, in occasione del loro scalo nella regione, ad un'imposta dettata da motivi di tutela dell'ambiente, è necessario che il tributo venga strutturato in modo da rispondere a tale esigenza in modo coerente e sistematico.

L'imposta istituita dalla Regione Sardegna invece si basa su una differenziazione priva di relazione con detto obiettivo ambientale, dal momento che gli aeromobili e le imbarcazioni dei non residenti contribuiscono a danneggiare le risorse ambientali in maniera analoga a quelli dei residenti.

In altri termini l'inquinamento ambientale causato da aeromobili privati e da unità da diporto che fanno scalo in Sardegna, si produce prescindendo dalla provenienza di detti mezzi e, in particolare, non presenta alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti degli stessi.

Sarebbe pertanto conforme al principio «chi inquina paga» coinvolgere nella riparazione dei danni ambientali ciascun soggetto esercente aeromobili ovvero imbarcazioni nella misura in cui lo stesso abbia contribuito a causarli, e segnatamente senza fare riferimento al suo domicilio fiscale e a suoi ulteriori oneri fiscali.

Sotto altro aspetto la discrepanza fra le esigenze del principio «chi inquina paga» e la configurazione effettiva della legge regionale risulta particolarmente evidente se si considera che le unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali sono esenti dall'imposta nonostante, di regola, contribuiscono a causare l'inquinamento ambientale lamentato molto più pesantemente rispetto alle imbarcazioni che sostano al di fuori della Sardegna e che ormeggiano solo sporadicamente nelle acque costiere e nei porti della regione.

In sostanza nel complesso la normativa sarda coinvolge arbitrariamente nel finanziamento di misure intese alla tutela e al ripristino delle risorse ambientali solo alcuni dei responsabili dell'inquinamento ambientale (i non residenti), escludendone altri (i residenti), sicché l'obiettivo ambientale promosso dalla Regione non viene attuato in maniera coerente e sistematica.

La discriminazione tra imprese in relazione al domicilio fiscale non può essere giustificata neanche in relazione a motivi di sanità pubblica, non avendo la Regione Sardegna fornito alcun elemento a dimostrazione della attitudine del tributo a elevare i livelli di tutela sanitaria.

Né la restrizione alla libera prestazione dei servizi si rivela funzionale a rispondere all'esigenza di coerenza fiscale, giacché tale giustificazione opera solo qualora venga dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio fiscale e la compensazione di tale beneficio con il prelievo¹⁸, sia in relazione al singolo tributo che al sistema tributario complessivo.

Nella prima accezione la coerenza si caratterizza quale congruenza fra il presupposto economico considerato, la prestazione imposta e le procedure di attuazione del tributo, nonché fra le diverse fattispecie imponibili individuate dalla norma e tale presupposto¹⁹, e presuppone un collegamento effettivo fra fatto economico considerato ed obbligazione tributaria, che nel caso di specie deve ritenersi escluso dall'acclarata insussistenza di condizioni oggettive che possano giustificare in relazione alla *ratio* e alle caratteristiche del prelievo la differenziazione tra imprese in relazione al domicilio fiscale.

¹⁸ Fr Sentenze 28 ottobre 1999, causa C-55/98, *Commissione v. Italia*; 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen*; *Commissione v. Danimarca*; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, nonché *Jundt*

¹⁹ E. DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, in *Jus*, 1981, 173 ss

Con riferimento all'intero ordinamento fiscale, il termine coerenza acquista il significato di coordinamento fra i diversi tributi che compongono il sistema in funzione dell'eliminazione di lacune o sovrapposizioni.

In tal senso la regione motiva il non assoggettamento a prelievo dei residenti facendo valere la circostanza che costoro versano già altre imposte – e segnatamente l'imposta sul reddito e l'IVA – contribuendo così a sostenere l'erario regionale.

Ma in merito la Corte rileva che l'imposta regionale sullo scalo, strutturata come un tributo di scopo a finalità ambientale, non persegue gli stessi obiettivi dei tributi versati dai soggetti passivi residenti in Sardegna, i quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico e quindi a finanziare l'insieme delle azioni della Regione Sardegna, sicché il non assoggettamento a tale imposta di detti residenti non può essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti.

Di conseguenza la restrizione alla libera prestazione dei servizi che ne deriva non può neanche essere giustificata da motivi relativi alla coerenza del sistema tributario della Regione Sardegna.

La compatibilità con la normativa comunitaria in materia di aiuti di stato

Con la seconda e la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede alla Corte di Giustizia se una legge di una Regione autonoma, in forza della quale viene istituita un'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto a carico delle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione, configuri un aiuto di Stato a favore degli operatori economici che svolgono la stessa attività e che hanno il proprio domicilio fiscale all'interno della medesima.

In via preliminare i giudici comunitari accertano la riconducibilità della fattispecie alla previsione di cui all'art. 87 CE, sulla base della considerazione che una normativa fiscale riferita specificamente allo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto degli esercenti aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori della Sardegna può rientrare nell'ambito di applicazione della disciplina in materia di aiuti di Stato, atteso che ai trasporti marittimi e aerei si applicano le norme generali del Trattato CE, ivi comprese quelle in materia di concorrenza.

Ciò posto la Corte passa all'esame della sussistenza dei requisiti prescritti per la qualificazione delle misure adottate dalla regione Sardegna quali aiuti contrari alle regole comunitarie.

L'art. 87, n. 1, CE stabilisce che, salvo deroghe contemplate dal Trattato²⁰, sono incompatibili con il corretto funzionamento del mercato comune, e come tali vietati *“nella misura in cui incidano sugli scambi”*, gli aiuti in *qualsiasi forma* concessi dagli Stati allorché *“favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*.

Sulla base di una norma di portata talmente ampia e sostanzialmente omnicomprendente, la prassi e la giurisprudenza comunitaria hanno individuato, secondo un approccio casistico, numerose fattispecie in cui da un intervento pubblico può derivare, per una o più determinate imprese, un vantaggio per sua natura incompatibile con le regole poste a presidio del mercato comune, riconducendo alla nozione di aiuto

²⁰ In particolare possono essere dichiarati compatibili con il mercato comune gli interventi agevolativi strumentali a realizzare gli obiettivi della Comunità, quale in primo luogo quello della coesione economica e sociale di cui all'art. 2 del Trattato. Lo stesso art. 87 ammette talune deroghe al divieto generale di aiuti di stato, prevedendo ai paragrafi secondo e terzo le condizioni la cui sussistenza rende compatibili le agevolazioni, anche di natura fiscale, che perseguono determinate finalità. In particolare al paragrafo terzo si prevede che possono essere considerati aiuti compatibili gli interventi destinati a favorire lo sviluppo economico di regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si registri un alto tasso di disoccupazione.

incompatibile ogni beneficio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, produttivo di un vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato.

In sostanza, indipendentemente dalla loro forma (es. sovvenzione, prestito a tasso agevolato, garanzia contro un corrispettivo non di mercato, vendita di beni, locazione di immobili o acquisizione di servizi a condizioni preferenziali per le imprese, riduzioni fiscali, partecipazioni al capitale di imprese a condizioni che non sarebbero accettate da un buon investitore privato operante in normali condizioni di mercato...), sono qualificabili aiuti di Stato gli interventi che presentano queste quattro caratteristiche:

- natura pubblica dell'aiuto. Deve cioè trattarsi di un beneficio concesso da un qualsiasi ente pubblico (Stato regioni, enti locali, banche e fondazioni pubbliche ecc) direttamente o tramite intermediario, anche privato, nelle più svariate forme²¹;
- produzione di un vantaggio economico a favore del beneficiario²²;
- limitazione degli effetti del beneficio a favore di "talune imprese o produzioni"²³;
- impatto sulla concorrenza ed idoneità ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri²⁴.

La nozione di aiuto, dunque, è più ampia di quella di sovvenzione, dato che essa vale a designare non soltanto prestazioni positive del genere delle erogazioni di somme, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa.²⁵

Per quanto specificamente riguarda le misure tributarie, la Corte di Giustizia in diverse occasioni ha avuto modo di stabilire che costituisce aiuto statale vietato dal Trattato ogni provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'agevolazione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti passivi²⁶. Il vantaggio fiscale può derivare dall'espressa esenzione di determinati operatori economici da un prelievo al quale gli stessi sarebbero altrimenti assoggettati²⁷, oppure può fondarsi sulla circostanza che una normativa fiscale venga configurata in maniera asimmetrica in relazione alla fattispecie ovvero all'ambito di applicazione²⁸, cosicché alcune imprese vengono da essa contemplate quali soggetti passivi, altre invece no.

²¹ Cfr, *ex multis*, sentt. 14 ottobre 1987, causa C-248/84 *Repubblica federale di Germania v. Commissione*, 24 gennaio 1978, C-82/77 *Pubblico ministero dei Paesi Bassi v. Jacobus Philippus van Tiggele*, 22 marzo 1977, C-78/76, *Steinike & Weinlig*, 11 novembre 1987, C- 259/85, *Francia v. Commissione*

²² Cfr sentt. 29 aprile 2004, C-308/01, *Gil Insurance Co. Ltd., Uk Consumer Eletronics Ltd, Consumer Eletronics Insurance Co. Ltd, Direct Vision Rentals Ltd, Homecare Insurance ltd v. Commissione*, 5 ottobre 1999, C- 251/97, *Repubblica francese v. Commissione*, 15 dicembre 2005, C- 148/04, *Unicredito italiano Spa v. Agenzia delle entrate, Ufficio Genova I*, 19 maggio 1999, C- 6/97, *Repubblica italiana v. Commissione*, 17 giugno 1999, C- 75/97, *Regno del Belgio v. Commissione*, 13 febbraio 2003, C- 409/00, *Regno di Spagna v. Commissione*

²³ Cfr sentt. 8 novembre 2001, *Adria Wien Pipeline GmbH e Wieterdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion*, 22 novembre 2001, C- 53/00, *Ferring SA v Agence centrale des organismes de securité sociale (ACOSS)*, 27 novembre 2003, cause riunite da C- 34/01 a C- 38/01, *Enirisorse v. Ministero delle Finanze*

²⁴ Cfr sentt. 17 settembre 1980, C- 730/79, *Philip Morris Holland BV v. Commissione*, 29 aprile 2004, C- 278/00, *Repubblica ellenica v. Commissione*, 21 luglio 2005, C- 71/04, *Administración de Estrado v. Xunta del Galicia*,

²⁵ Cfr sentt. 15 marzo 1994, Causa C-387/92, *Banco Exterior de Espana*, 8 maggio 2003, C-328/99, *Italia e SIM 2 Multimedia*, 14 settembre 2004, Causa C-276/02, *Spagna v. Commissione*, 23 febbraio 1961, C- 30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbur v. Alta Autorità della CECA*

²⁶ Cfr sentt. C-387/92, *Banco Exterior Espana*, 17 giugno 1999, C-295/97, *Piaggio*, 26 settembre 1996, C- 241/94, *Francia c. Commissione*, 19 maggio 1999, C-6/97, *Italia c. Commissione*

²⁷ Cfr sentt. 17 giugno 1999, causa C-75/97, *Italia v. Commissione*; *Belgio v. Commissione*, cit

²⁸ Cfr sentt. Sentenze 22 novembre 2001, causa C-53/00, *Ferring, Laboratoires Boiron*, e *British Aggregates/Commissione* cit.

Nel caso di specie è indubitabile la sussistenza di un vantaggio competitivo a favore di “talune imprese”, dal momento che la normativa sarda è redatta in maniera tale che risultano assoggettati all'imposta sullo scalo degli aeromobili privati e delle unità da diporto gli operatori economici non residenti, e non invece i residenti.

Di conseguenza, questi ultimi, non assoggettati al tributo regionale controverso, beneficiano di un vantaggio in termini di riduzione dei costi rispetto ai loro concorrenti stabiliti al di fuori della Sardegna.

Né può dubitarsi della natura pubblica dell'aiuto, atteso che l'esclusione di soggettività passiva di alcuni operatori determina una contrazione di risorse a carico dell'erario regionale, che, nel giudizio delle istituzioni comunitarie, è del tutto assimilabile alla erogazione di una sovvenzione.

Quanto al requisito della selettività il principale ostacolo alla legittimità comunitaria delle misure fiscali adottate da enti infrastatali di governo è stato tradizionalmente rappresentato dalla limitazione territoriale degli effetti delle stesse.

Ciò perché sino ai più recenti sviluppi giurisprudenziali il parametro di riferimento rispetto al quale valutare la portata, generale o particolare, degli effetti delle misure fiscali è stato individuato nell'aliquota media nazionale applicabile all'intero territorio dello Stato, sull'assunto che la stessa costituisca il regime generale valevole per l'intera collettività nazionale, rispetto al quale ogni differenziazione su base territoriale realizzerebbe un beneficio limitato ad una compagine ristretta di soggetti²⁹.

Simili criteri di valutazione hanno originato una vera e propria presunzione di selettività degli interventi agevolativi il cui ambito di applicazione fosse ridotto rispetto all'intera estensione del territorio nazionale, sicché anche nelle ipotesi in cui fosse un ente territoriale a disporre i benefici fiscali, l'esame della compatibilità comunitaria delle misure veniva svolto prendendo a riferimento l'ambito dello spazio economico dello Stato membro, ove appunto veniva individuato il parametro di valutazione costituito dalla tassazione definita “normale”³⁰.

Ma, a partire dalla sentenza Azzorre, si è consolidato il superamento della teoria che dava per assoluta l'incompatibilità fra le esigenze di assicurare l'osservanza delle regole di concorrenza e del mercato contro le misure distorsive di carattere fiscale, e quelle di consentire alle Regioni l'esercizio delle prerogative di autonomia normativa in materia³¹.

Sicché quando, in forza di sufficiente autonomia *istituzionale, procedurale e finanziaria* rispetto al governo centrale, è l'entità infrastatale a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese, è il territorio di competenza, e non quello nazionale nella sua totalità, a rappresentare il contesto in relazione al quale valutare la selettività della misura.

Ma tali problematiche non interessano l'imposta istituita dalla regione Sardegna, giacché si tratta di un tributo proprio, rispetto al quale la compatibilità comunitaria discende direttamente dalla mancanza di una imposizione “normale” da adottare quale parametro del giudizio di selettività delle misure. Ciò perché, in relazione a queste forme di imposizione, ciascun ente locale è libero di fissare l'entità del prelievo applicabile nel suo territorio indipendentemente dal governo centrale, motivo per cui non ha senso prendere

²⁹ Ibidem, punto 31

³⁰ In merito agli effetti prodotti da una simile prassi sulla competizione fiscale tra Stati membri Cfr L. ANTONINI *Dalla CGE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 118, il quale rileva come ciò abbia complicato la difesa degli Stati di maggiori dimensioni dalla concorrenza fiscale degli Stati più piccoli.

³¹ Cfr L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla CGE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit, 117 – 126, A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di Aiuti di Stato*, in *Rassegna tributaria*, 2006, pag. 1783., G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, 249

l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento per la valutazione della specificità della riduzione fiscale³².

In particolare, in relazione ai tributi propri autonomi il potere dei legislatori regionali non si sostanzia nella modifica di aliquote di forme di prelievo applicabili sull'intero territorio dello Stato, ma nella istituzione e disciplina di tributi che non hanno alcun rapporto con il regime fiscale nazionale, sicché il livello di tassazione "normale" cui riferire la valutazione della specificità dell'agevolazione non può che essere quello stabilito dal legislatore regionale.

Ma nel caso di specie la strutturazione della disciplina del prelievo determina una discriminazione irragionevole tra categorie di soggetti che presentano gli stessi requisiti di soggettività passiva, atteso che in relazione alla *ratio* e alla natura del tributo i soggetti esercenti aeromobili privati e unità da diporto residenti e non residenti si trovano nella medesima situazione.

Ciò perchè detti mezzi quando fanno scalo in Sardegna danneggiano l'ambiente a prescindere dalla loro provenienza e dal domicilio fiscale dei loro esercenti, e 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 si trovano in una situazione oggettivamente paragonabile, indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite. Sicché il prelievo istituito dalla regione Sardegna deve essere considerato una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite nel territorio regionale.

Né la circostanza che con la normativa in questione vengano perseguiti obiettivi di politica dell'ambiente o regionale impedisce di qualificarla come aiuto, atteso che l'art. 87, n. 1, CE, non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi delle misure statali, ma definisce tali misure in funzione dei loro effetti, sicché la semplice integrazione dei presupposti individuati dalla norma determina l'inclusione dei provvedimenti agevolativi nel novero degli aiuti di Stato incompatibili, senza che rilevi in alcun modo la finalità perseguita³³.

Alla luce delle argomentazioni sopra riportate la CGE conclude che l'istituzione, da parte di una legge di una Regione autonoma, di un'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto gravante sulle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione, con esclusione di quelle domiciliate all'interno del territorio regionale determina una restrizione alla libera prestazione dei servizi all'interno della Comunità contraria al disposto dell'art. 49, primo comma, CE, e dà luogo ad un aiuto di Stato vietato ai sensi dell'art.87, n. 1, CE.

Conclusioni

In definitiva l'incompatibilità del tributo sardo con le regole comunitarie non deriva dalla natura regionale del prelievo, e quindi dalla limitazione territoriale degli effetti delle disposizioni che lo disciplinano, quanto piuttosto da una errata valutazione delle condizioni di legittimità comunitaria delle misure fiscali.

Non si tratta peraltro di un caso isolato, dal momento che la censura di incompatibilità comunitaria ha recentemente sanzionato alcune misure adottate dalla regione Sicilia a

³² Cfr Decisione 2003/442 della Commissione e sent. C-88/03 CGE

³³ Il criterio adottato dalla Corte e dalla Commissione è sostanzialmente quello funzionale, in virtù del quale rilevano, ai fini della valutazione di compatibilità con il mercato comune, gli effetti della misura sottoposta al giudizio degli organi comunitari, cioè l'idoneità della stessa ad incidere sugli scambi e ad alterare la libera concorrenza. Cfr sentt24 febbraio 1987, C- 310/85 "*Deufil v. Commissione*", nella quale la Corte espressamente afferma che "l'articolo 92 ha lo scopo di evitare che gli scambi fra Stati membri siano pregiudicati da vantaggi consentiti dalle pubbliche autorità i quali, sotto varie forme, alterino o minaccino di alterare la concorrenza favorendo talune imprese o determinati prodotti. Questo articolo non distingue quindi a seconda delle cause o degli scopi degli interventi, bensì li definisce in relazione ai loro effetti", in merito vd anche 2 luglio 1974, C- 173/73, 1974

sostegno del tessuto produttivo locale, sempre sotto il profilo della limitazione soggettiva degli effetti delle agevolazioni³⁴.

Ciò evidenzia l'esigenza per i legislatori regionali di metabolizzare adeguatamente le logiche che presiedono alle valutazioni di compatibilità poste in essere dalle istituzioni comunitarie, dal momento che le norme di fonte europea rappresentano limiti invalicabili nell'esercizio dell'attività impositiva, anche in virtù del chiaro disposto dell'art. 117 Cost. - con cui va coordinato il contenuto del successivo art. 119 - da cui deriva che l'ottemperanza alla disciplina comunitaria si impone in via diretta a tutti gli enti titolari di competenza legislativa.

Tanto si rende ancor più necessario in una fase, come quella attuale, in cui la lenta ma costante evoluzione della prassi e della giurisprudenza comunitaria ha consentito il superamento della rigidità dell'originario orientamento che non lasciava intravedere alcuno spazio per una equilibrata composizione delle istanze di autonomia tributaria degli enti infrastatali di governo con le regole comunitarie poste a tutela degli interessi e dei valori della concorrenza.

Le più recenti pronunce della Corte di Giustizia attestano infatti il superamento della teoria che dava per assoluta l'incompatibilità fra le esigenze di assicurare l'osservanza delle regole di concorrenza e del mercato contro le misure distorsive di carattere fiscale, e quelle di consentire alle Regioni l'esercizio delle prerogative di autonomia normativa in materia

Alla luce di ciò si intravedono per le regioni italiane importanti prospettive di utilizzo organico e "strutturale" delle politiche fiscali³⁵.

Tanto più se si considera che sul versante interno il sistema delineato dalla legge sul federalismo - pur non prevedendo la possibilità per regioni ed enti locali di variare in piena autonomia le aliquote e di incidere sulle scelte relative a base imponibile soggetti passivi e presupposto - realizza un notevole progresso rispetto a quello attuale caratterizzato dalla prevalenza dei trasferimenti statali, secondo il modello tradizionale dei sistemi di finanza derivata

E' difatti perseguito il riconoscimento in forma strutturale di prerogative specifiche d'autonomia tributaria regionale, sia attraverso l'individuazione di aree di prelievo interamente rimesse alla potestà delle regioni, sia tramite l'attribuzione del potere di incidere sulla disciplina di tributi di istituzione erariale il cui gettito è ad esse devoluto.

A tal fine il governo viene delegato a determinare adeguati spazi di manovra fiscale a favore delle regioni e degli enti locali, che consentano loro di esercitare efficacemente la funzione tributaria adattando concretamente le caratteristiche del prelievo alle condizioni economico-sociali del territorio secondo i propri indirizzi di politica finanziaria³⁶.

La legge di delega prevede infatti l'attribuzione ai legislatori regionali di prerogative di differenziazione del regime fiscale che consentano l'adozione di misure cd di fiscalità di vantaggio (o di sviluppo), attraverso modifiche delle aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale, nonché mediante la previsione di esenzioni, detrazioni, deduzioni, fatti salvi gli elementi strutturali dei tributi stessi e la coerenza con il principio di semplificazione³⁷.

³⁴ Cfr le Decisioni della Commissione europea 2007/493 del 7 febbraio 2007 relativa al regime di aiuti di cui all'art. 60 della legge della regione Sicilia n. 17 del 28 dicembre 2004 "disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2005" (Finanziaria 2005), e 2007/498 del 7 febbraio 2007 relativa al regime di aiuti di cui agli artt. 14,15 e 16 della legge della regione Sicilia n. 21 del 29 dicembre 2003 finanziaria 2004).

³⁵ L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla Cge un'apertura importante*, cit, 117, 124-126

³⁶ Cfr L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi*, in *astridonline.it* (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), pag. 1, IDEM, *La fiscalità di sviluppo. Commento all'art. 2, lett hh), l. n. 42 del 2009*, ibidem

³⁷ Cfr art. 2, c.1, lett. mm)

Nel complesso il testo avvicina il sistema tributario italiano alle condizioni di legittimità prescritte in sede comunitaria per l'adozione di benefici fiscali ad effetto limitato a specifiche aree territoriali, dal momento che il sistema di finanziamento regionale risulta sostanzialmente imperniato (oltre che sulle compartecipazioni e sulle risorse perequative) sui tributi propri derivati, e, in misura minore, su quelli "autonomi".

Forme di prelievo rispetto alle quali la compatibilità comunitaria delle riduzioni fiscali discende direttamente dalla mancanza di una imposizione "normale" da adottare quale parametro del giudizio di selettività delle misure, dal momento che ciascun ente locale è libero di fissare l'aliquota d'imposta applicabile nel suo territorio indipendentemente dal governo centrale, motivo per cui non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento per la valutazione della specificità della riduzione fiscale³⁸.

In particolare le misure di riduzione fiscale relative ai tributi istituiti ed interamente disciplinati dalle regioni, e quelle adottate nell'esercizio di poteri riconosciuti al complesso delle collettività locali di un determinato livello, realizzano le condizioni di compatibilità con le norme in materia di aiuti di stato senza neanche la necessità di accertare le condizioni di autonomia statutaria, procedurale e finanziaria indicate dalla Corte di Giustizia.

Di conseguenza, considerato che nell'assetto del sistema a regime una consistente quota della fiscalità sarà gestita dalle regioni si rivela assolutamente necessario che le stesse acquisiscano adeguata dimestichezza con le regole comunitarie che direttamente o indirettamente disciplinano, influenzano o condizionano l'esercizio della potestà tributaria.

* Dottore di ricerca, Università di Palermo

³⁸ Cfr Decisione 2003/442 della Commissione e sent. C-88/03 CGE punto