

Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti

Osservazione a sentenza 6 settembre 2006 (C-88/03)

Stefano Perazzelli *

1. L'ORIENTAMENTO PRECEDENTE - Con una sentenza del 6 settembre 2006 la Grande Sezione della Corte di Giustizia della Comunità Europea¹ ha rigettato il ricorso proposto dalla Repubblica portoghese avverso una decisione dalla Commissione² relativa alla censura di parte del regime contenente l'adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità della Regione autonoma della Azzorre ed in particolare le riduzioni di aliquota dell'imposta sul reddito. Secondo le autorità portoghesi, il provvedimento oggetto della decisione³ aveva l'obiettivo specifico "di consentire alle imprese stabilite nelle Azzorre di superare gli svantaggi strutturali derivanti dalla loro ubicazione in una regione insulare e ultraperiferica"⁴.

Nonostante il rigetto del ricorso della Repubblica portoghese, dalla motivazione della sentenza emergono nuovi e non trascurabili elementi di rottura rispetto alla pregressa giurisprudenza in materia di aiuti di stato: si è operata, infatti, una sostanziale rivisitazione del requisito della "selettività territoriale" dell'aiuto sul quale la precedente giurisprudenza era attestata per ciò che riguarda la valutazione delle misure introdotte dai vari stati membri.

Questi elementi si riverberano in maniera tutt'altro che marginale sul regionalismo italiano. In particolare, per la limitazione dei poteri degli enti sub-statali in materia di fiscalità di vantaggio, la Corte ha sempre verificato la ricorrenza di due presupposti: affinché la misura possa essere definita "aiuto" non consentito dal trattato, in positivo deve trattarsi di un'eccezione o deroga ad un sistema tributario generale e in negativo essa non deve essere giustificata dalla natura e struttura del sistema medesimo⁵. Questa giurisprudenza impone in primo luogo di individuare un sistema di riferimento in relazione al quale valutare l'eccezionalità della misura e in secondo luogo di verificare che l'eccezione a tale sistema, ovvero le differenziazioni al suo interno, siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema dello Stato membro interessato.

Il concetto stesso di autonomia tributaria degli enti territoriali adottato nel modello costituzionale italiano rende non semplice l'applicazione al nostro contesto di tale giurisprudenza in quanto il sistema tributario generale stesso prevede, oltre a quello statale, una pluralità di sistemi particolari e locali, ciascuno dei quali può essere contemporaneamente concepito come regola o come eccezione a seconda del modello che si assume come riferimento. Tale carattere comporterebbe la necessità di una valutazione caso per caso dell'incidenza della misura: nel caso dei tributi propri regionali il sistema di riferimento sarà quello regionale, mentre per le misure di intervento sul prelievo relativo ai tributi statali ci si dovrà riferire al sistema tributario dello Stato.

Sino ad oggi la soluzione seguita dalla Commissione e, ciò che più conta, dalla giurisprudenza comunitaria ha portato invece alla dichiarazione di legittimità degli interventi statali diretti a soggetti passivi situati su tutto il territorio nazionale, ed alla

¹ Sentenza del 6 settembre 2006 (C-88/03), reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

² Decisione 2003/442/CE dell'11 dicembre 2002, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

³ Legge 24 febbraio 1998, n. 13, *Lei de Finanças Das Regiões Autónomas*, in *Diário de República I*, serie A, n.46, pag 746.

⁴ Punto 14 della Sentenza C-88/03, del 6 settembre 2006

⁵ A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass Trib.*, 2004, pag. 1217.

declaratoria di illegittimità delle misure degli enti sub-statali, anche se rivolte a tutti i soggetti passivi situati nel proprio territorio. Ciò vale particolarmente per quei tributi regolati da legge statale ma che presentano margini di intervento per gli enti sub-statali. Sulla base di questa impostazione la Commissione (e la CGCE) è pervenuta, quindi, ad individuare nella mera delimitazione territoriale un criterio selettivo dell'ambito di applicazione della misura, idoneo a configurare in sé un aiuto di stato illegittimo.

Si tratta di un approccio che ha complicato la difesa, da parte degli Stati europei di maggiori dimensioni, dalla concorrenza fiscale degli Stati più piccoli⁶. In particolare, si è sottolineato in dottrina⁷ il caso dell'Irlanda che, in pochi anni, ha dimezzato la pressione fiscale complessiva. Ne è risultata notevolmente incrementata la competitività dell'intero sistema irlandese e la sua capacità di attrarre investimenti anche e soprattutto dall'estero. Per una regione italiana non sarebbe mai stato possibile attuare una simile politica fiscale, proprio a causa dell'orientamento restrittivo della Commissione che avrebbe fatto scattare la "sirena di allarme" della selettività territoriale per solo fatto che la regione è inquadrata all'interno di uno Stato, svantaggiando così le realtà di maggiori dimensioni che in questo modo sarebbero limitate nella possibilità di adottare tali strumenti fiscali a tal punto che parte della dottrina ha avvertito "il rischio di una chiusura netta ad ogni istanza di federalismo fiscale"⁸.

L'orientamento in oggetto è, soprattutto negli ultimi tempi, apparso anacronistico⁹ e già prima dell'apertura fornita dalla Corte nella sentenza in esame si erano avvertiti echi di tale disagio nel "rapporto Hockmark"¹⁰ in cui si era già sottolineato quanto fosse necessario "un approccio più efficiente agli aiuti regionali"¹¹. Il rapporto è stato seguito da una risoluzione¹² del Parlamento europeo nella quale si osserva come "le politiche di coesione e quelle degli aiuti di Stato siano complementari perché queste ultime si sono dimostrate un efficace strumento sulla via verso un'effettiva convergenza dei redditi delle varie regioni dell'Unione europea"¹³.

2. LA SVOLTA - La Corte nel rigettare il ricorso della Repubblica portoghese ha modellato quelli che saranno i confini della nuova "selettività territoriale", pur rimanendo fermo l'assunto in base al quale non tutti gli enti sub-statali per il solo fatto di essere tali saranno ora abilitati all'adozione di misure di fiscalità di vantaggio. Quello che viene richiesto non è tanto una caratteristica tipica di questo o quell'ente quanto un requisito relativo all'intero impianto dei rapporti centro-periferia dello Stato.

Infatti, *"non si può escludere che un'entità infrastatale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua totalità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un*

⁶ L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. Dir. fin. e scienza delle finanze*, 2006, pag. 118.

⁷ L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 118.

⁸ A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., pag. 1217.

⁹ L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 118.

¹⁰ Relazione sulla riforma degli aiuti di Stato 2005-2009 (2005/2165(INI)), reperibile in www.europarl.europa.eu, pag. 23.

¹¹ Punto 35 del rapporto

¹² Risoluzione del Parlamento europeo sulla riforma degli aiuti di Stato 2005-2009 (2005/2165(INI)) reperibile in www.europarl.europa.eu.

¹³ Punto 36 della risoluzione

*provvedimento adottato favorisca determinate imprese rispetto ad altre*¹⁴ e quindi *“non si può ... dedurre che una misura sia selettiva ... per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato”*¹⁵.

Tale enunciazione potrebbe apparire mera applicazione della regola dell'eccezione o deroga al sistema tributario cui ci si è precedentemente rifatti se la Corte non si determinasse a sottoporre la misura ad un ulteriore scrutinio, ossia quello di *“verificare se il provvedimento sia stato adottato nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale”*¹⁶.

La Corte offre anche gli strumenti per la valutazione di questo ulteriore requisito, ovvero quello della *“sufficiente autonomia”*¹⁷:

- *Autonomia istituzionale: la decisione deve essere adottata da “un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale”*
- *Autonomia decisionale: la decisione deve essere stata presa “senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto”*
- *Autonomia finanziaria: l'onere che l'ente subisce dall'adozione della misura non deve essere “compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale”*

Si comprende agevolmente la *ratio* di tale orientamento, ossia quella di evitare che la misura agevolativa venga adottata da parte dell'ente in un contesto di pressione politica da parte dell'Autorità di governo centrale. In carenza di una siffatta limitazione sarebbe, infatti agevole aggirare il divieto di aiuti di stato facendo sì che gli amministratori dell'ente sub-statale adottino il provvedimento e che il relativo onere (determinabile in un minore gettito) sia compensato da un trasferimento di risorse dal centro. In quest'ottica, la riduzione d'imposta non si concretizzerebbe in uno sforzo fiscale dell'ente impositore caratterizzato da una scelta politica forte ma in una mera partita di giro da un soggetto all'altro.

Nel caso delle isole Azzorre è proprio l'ultimo dei tre requisiti a difettare, vista la costituzionalizzazione del principio della solidarietà nazionale: *“ne consegue che i due profili della politica fiscale del governo regionale, ossia, da un lato, la decisione di diminuire la pressione tributaria regionale grazie al potere di ridurre le aliquote ... e dall'altro, l'adempimento della missione di correzione delle disparità derivanti dall'insularità, sono indissolubilmente legati e dipendono, dal punto di vista finanziario, dai trasferimenti di bilancio gestiti dal governo centrale”*.

3. L'OPPORTUNITA' – E' ora interessante valutare in che modo la sentenza in esame influisca sulle prerogative delle regioni italiane in materia di *“fiscalità di vantaggio”*. Il testo della decisione della CGCE analizza due fattispecie, ferma restando l'illegittimità delle misure di vantaggio disposte dall'Autorità di Governo centrale e applicabili solo a determinate aree geografiche del paese.

La prima delle due ipotesi riguarda quelle misure relative a tributi erariali adottate da enti sub-statali nell'esercizio di facoltà attribuite a tutti gli enti di pari livello (ovvero nell'esercizio di facoltà simmetricamente attribuite¹⁸); con riferimento all'ipotesi più frequente, la Corte ritiene che la simmetria dell'attribuzione alle collettività territoriali del

¹⁴ Sentenza C-88/03, cit., punto 58

¹⁵ Sentenza C-88/03, cit., punto 59

¹⁶ Sentenza C-88/03, cit., punto 62

¹⁷ Sentenza C-88/03, cit., punto 67. Negli stessi termini L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 123.

¹⁸ A. FANTOZZI, *La sentenza C-88/03 della Corte di Giustizia e il dibattito sul federalismo fiscale e la fiscalità di vantaggio in Italia*, in www.astrid-online.it, pag. 1.

potere di variare l'aliquota faccia sì che non sia possibile individuare un livello impositivo di riferimento¹⁹ e pertanto la misura non costituisca aiuto.

A livello interno, tale morfologia di intervento sul prelievo è rinvenibile nella potestà attribuita a tutte le regioni di variare l'aliquota IRAP entro limiti stabiliti. Su questo punto non si osservano novità, dal momento che tale sistema era già ritenuto pienamente compatibile con la normativa comunitaria già nella precedente giurisprudenza della Corte di Giustizia, restando diverso il discorso relativo al potere di differenziazione delle aliquote in relazione a specifici settori di attività e categorie di soggetti passivi²⁰.

La seconda delle ipotesi è quella analizzata nel paragrafo precedente; qui sono già state accennate le nette differenze rispetto al passato ma la fruibilità del nuovo regime delineato dipende, per le regioni italiane, dalla valutazione circa la sussistenza del requisito della "sufficiente autonomia". Se si analizza lo strumentario offerto dall'articolo 119 Cost., appare evidente che le uniche forme di prelievo compatibili con il requisito dell' "autonomia decisionale" sono i *tributi propri* e le *compartecipazioni*. In relazione ad esse la giurisprudenza costituzionale ha ribadito che "ad oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi a pieno titolo "propri" delle regioni e degli enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva"²¹. Ciò detto, appare ovvio che, in assenza di attuazione completa dell'art. 119, l'attuale *status* dell'autonomia finanziaria regionale in Italia non si possa ritenere in armonia con gli orientamenti della Corte di Giustizia, con la conseguente illegittimità delle misure eventualmente adottate.

A questo punto risulta ormai chiaro che se si intende attuare un'autentica fiscalità di vantaggio strutturale a favore delle imprese, specialmente secondo un modello asimmetrico e differenziato, occorre procedere nella direzione del cosiddetto federalismo fiscale²². Fermo restando tale assunto occorre sottolineare che il sistema delineato dal nuovo articolo 119 Cost. sembra idoneo a soddisfare la *ratio* del provvedimento in esame, ove venisse compiutamente attuato. In particolare, il passaggio ad un modello basato prevalentemente su tributi propri e compartecipazioni permetterebbe il decentramento del potere impositivo con la conseguente implementazione di una più rigorosa *accountability* del prelievo che appare essere proprio l'elemento pregnante del nuovo sistema. L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" si porrebbe, allora, come mezzo a fine per il recupero di importanti poteri in materia di fiscalità di vantaggio dei quali si è persa la disponibilità. In particolare si noti che il volume degli aiuti di stato erogati in Italia sono passati in percentuale di PIL dall'1,71 % del 1992 allo 0,54% del 2003²³.

Nonostante qualcuno²⁴ avesse "escluso la compatibilità con le regole comunitarie di un sistema di autonomia fiscale locale di tipo solidale simile a quello italiano", sull'assunto in base al quale non sarebbe stato possibile "escludere che la copertura statale del *deficit* locale non abbia in realtà finanziato la riduzione fiscale locale", a me pare non ostativa la previsione dei trasferimenti da parte del fondo perequativo tra le voci di entrata regionali²⁵. Ciò perché la CGCE ha censurato la previsione di un meccanismo diretto alla compensazione fra misure di agevolazione fiscale e trasferimenti di altri livelli di governo (pari o sovra-ordinati) e non l'esistenza di un meccanismo solidaristico a coefficienti fissi.

¹⁹ A. FANTOZZI, *La sentenza C-88/03 della Corte di Giustizia e il dibattito sul federalismo fiscale e la fiscalità di vantaggio in Italia*, cit., pag. 1.

²⁰ Sul tema si rimanda a A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., pag. 1217.

²¹ Corte Cost. sent n° 37 del 2004, in *Giur. Cost.*, 2004, pag. 3811.

²² L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 124.

²³ Relazione sulla riforma degli aiuti di Stato, cit., pag. 16.

²⁴ P. ROSSI, *I labili confini della riduzione tributaria locale*, in *Il Sole 24Ore*, 14 settembre 2006.

²⁵ Nello stesso senso anche: L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 125.

In tale ottica appare di fondamentale importanza la garanzia della trasparenza dei flussi finanziari; più specificamente, l'adozione di una concreta misura da parte di un ente sub-statale si porrebbe in armonia con i nuovi limiti imposti dalla CGCE qualora venisse deliberata sfruttando i margini di flessibilità esistenti nei rispettivi bilanci (attraverso una rimodulazione delle forme del prelievo ovvero una riduzione delle spese), senza comportare una correlativa revisione né delle aliquote di compartecipazione né dei criteri di perequazione²⁶.

Un ulteriore incentivo, dunque, proviene dalla Corte del Lussemburgo per l'adeguamento della struttura finanziaria pubblica italiana al vigente ma inattuato quadro costituzionale. Tuttavia la questione, lungi ancora dal risultare chiara, andrà approfondita tramite l'osservazione delle future pronunce della Corte di Giustizia, la quale sarà chiamata a delineare portata e limiti di questo nuovo orientamento.

* Laureato in Giurisprudenza nell'Università di Teramo

²⁶ L. ANTONINI e M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., pag. 125.