

**FONDAZIONE ANTONIO UCKMAR**

**LA REGIONE SARDEGNA COME ZONA FRANCA  
TRA INSULARITÀ E FISCALITÀ DI VANTAGGIO**



# **La Regione Sardegna come zona franca tra insularità e fiscalità di vantaggio**

## INDICE

1. Introduzione ed obiettivi della ricerca.....	5
2. Lo Statuto regionale e le zone franche .....	6
2.1. Il quadro statutario attuale: i punti franchi .....	6
2.2. Le zone franche nella disciplina doganale dell'Unione Europea .....	8
2.3. La proposta di revisione della norma statutaria: i modelli di Livigno e Campione d'Italia. 12	
3. La Regione Sardegna come zona franca integrale d'eccezione .....	15
4. Vincoli europei e potestà tributaria regionale .....	16
4.1. Introduzione .....	16
4.2. Gli aiuti fiscali: quadro generale .....	19
4.3. L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione .....	21
4.4. La selettività regionale .....	22
5. Zona franca integrale e federalismo fiscale.....	27
6. Le agevolazioni fiscali nella delega sul federalismo .....	29
7. L'Irap tra azzeramento e aiuti all'innovazione.....	30
8. Tassazione delle imprese.....	35
9. Diritto europeo ed insularità.....	37
9.1. La nozione .....	37
9.2. Lo svantaggio insulare .....	38
10. La zona franca in Corsica.....	43
11. La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise.....	47
12. Conclusioni .....	50



## ***1. Introduzione ed obiettivi della ricerca***

Nel corso degli ultimi anni si è assistito ad un progressivo rinnovato interesse nei confronti delle zone franche, per una serie di ragioni attinenti sia alla volontà di rafforzare i rapporti con i Paesi terzi favorendo gli operatori, sia alla necessità di attuare interventi incisivi per lo sviluppo di determinate aree geografiche.

Queste differenti esigenze hanno richiesto il sostanziale superamento del concetto di “zona franca”, imponendone una revisione pur senza giungere alla creazione di un modello unitario che coprisse sia l’ambito doganale tipico delle zone franche “classiche”, sia quello delle imposte dirette, per il quale si è fatto ricorso alla locuzione di “zone d’eccezione” per riferirsi ad ipotesi di esonero dai regimi fiscali ordinariamente applicabili.

La difficoltà di pervenire ad un modello unificato è dipesa anche da ragioni storiche, dal momento che già anteriormente al Trattato di Roma, erano ravvisabili, all’interno dei singoli Stati membri, una pluralità di modelli di sospensione o esclusione da imposizione doganale, diversamente denominati (zona franca, deposito franco, porto franco, punto franco, etc.). Sotto questo profilo, la competenza esclusiva attribuita alla Comunità Economica Europea in materia doganale se da un lato ha consentito la creazione di una disciplina comune di zona franca, dall’altro lato ha sostanzialmente imposto il mantenimento di alcune di queste realtà già esistenti, pur nella prospettiva di una loro progressiva cessazione.

Sul fronte delle imposte dirette, viceversa, il permanere della potestà impositiva in capo agli Stati membri – salve le ipotesi di ravvicinamento delle legislazioni – non ha consentito interventi di carattere organico, lasciando agli Stati un potere di iniziativa destinato tuttavia a misurarsi, per le disposizioni fiscali destinate alle imprese, con il divieto di aiuti di Stato di cui all’art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea.

Tale limite non ha però scoraggiato gli Stati dall’adottare regimi fiscali derogatori in favore di contesti meritevoli di particolare attenzione sotto il profilo economico-sociale, misure in tal caso giustificate da situazioni di sottoccupazione e marginalità nelle quali le nuove iniziative d’impresa avrebbero consentito il contrasto alle criticità proprie di tali ambiti, facendo leva, sul piano normativo europeo, sulle ipotesi di compatibilità degli aiuti pure contemplate dal Trattato. In questo alveo si collocano ad esempio, le disposizioni sulle “zone franche urbane”, un modello nato in Francia che, dopo aver

ottenuto l’approvazione dalla Commissione Europea, è stato proposto anche nel nostro Paese per riservare esenzioni dalle imposte sui redditi, dai tributi locali e dai contributi previdenziali.

Le norme sugli aiuti di Stato, peraltro, intendendo escludere i rischi di una concorrenza falsata da minori oneri d’impresa legati alle agevolazioni tributarie, intendono preservare la concreta possibilità che le imprese possano attivamente partecipare su un piano di parità agli scambi intracomunitari (ed alle esportazioni verso Paesi terzi). Senonché, detta parità risulta senza dubbio influenzata dalla collocazione geografica dell’operatore, collocazione che si traduce in uno svantaggio allorché il territorio influenzi per ragioni strutturali i suddetti scambi. Ciò è quanto accade, appunto, per le imprese insulari, realtà sulla cui tutela le istituzioni europee hanno aperto concreti spiragli.

Ciò premesso, l’obiettivo della presente ricerca concerne la valutazione della possibilità di istituire, con riferimento all’intero territorio della Regione Autonoma della Sardegna, una zona franca “integrale”, nella quale gli operatori già insediati o che intendano ivi situare le proprie attività produttive possano beneficiare di trattamenti fiscali dedicati, sia sul piano delle imposte dirette che, ove possibile, anche con riguardo alle accise.

Al riguardo, occorrerà tener conto sia degli spunti offerti dalle norme dello Statuto speciale regionale (e delle proposte di modifica attualmente allo studio), sia delle opportunità derivanti dal coordinamento, tuttora in corso, della finanza regionale con la nuova finanza statale a seguito dell’attuazione dell’art. 119 Cost. (art. 27, l. n. 42 del 2009 relativa al “federalismo fiscale”), sia, ancora, degli orientamenti espressi dalla Commissione Europea con riguardo alle regioni insulari.

## ***2. Lo Statuto regionale e le zone franche***

### *2.1. Il quadro statutario attuale: i punti franchi*

L’art. 12, comma 2, dello Statuto speciale per la Sardegna<sup>1</sup> prevede che il regime doganale della Regione è di esclusiva competenza dello Stato, e che “*saranno istituiti nella Regione punti franchi*”.

---

<sup>1</sup> Lo statuto speciale sardo è stato adottato con la l. cost. 26 febbraio 1948, n. 3, che prevede quelle forme e condizioni particolari di autonomia fatte salve dall’art. 116 Cost.

All’inizio degli anni ottanta, allorché si è provveduto alla revisione delle disposizioni concernenti la ripartizione del gettito delle imposte riscosse nel territorio regionale, tale norma è stata emendata, prevedendosi l’abrogazione dei commi terzo e quarto, rimanendo viceversa inalterato proprio il suddetto secondo comma. Da ciò sembra potersi trarre che il legislatore nazionale e quello regionale – coinvolti entrambi nel procedimento di modifica delle norme statutarie<sup>2</sup> – concordassero, pur implicitamente, sull’opportunità di confermare la vigenza della norma in esame. Tale disposizione, peraltro, precede immediatamente la previsione (art. 13) in base alla quale “*lo Stato, con il concorso della Regione, dispone un piano organico per favorire la rinascita economica e sociale dell’Isola*”.

L’approdo normativo primario per l’attuazione dell’art. 12 dello Statuto in materia di punti franchi è dato dall’art. 1, D. Lgs. 10 marzo 1998, n. 75, con il quale sono state istituite nella regione le zone franche di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme e Arbatax, con riserva di introdurne ulteriori anche in altri porti ed aree industriali ad essi funzionalmente collegate o collegabili.

Il carattere doganale dei punti franchi ivi indicati si deduce dal richiamo ai regolamenti CEE n. 2913/1992 del Consiglio, contenente il c.d. Codice Doganale Comunitario (di seguito CDC) e n. 2454/1993 della Commissione, recante norme di attuazione del medesimo codice.

Al di là della reale possibilità di implementare un numero così elevato di punti franchi in un’unica regione, tale scelta sembra da un lato voler prevenire eccezioni legate alla circostanza che la disposizione statutaria si riferisce a “punti franchi” (al plurale) e non ad un punto franco singolo (tantomeno individuato); dall’altro lato pare voler rispondere ad un bisogno diffuso di rilancio del territorio, costituendo una scelta di carattere programmatico. Oltremodo, per quanto la disposizione rimetta ai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri la delimitazione dei punti franchi e la determinazione di ogni altra disposizione necessaria per la loro operatività, essa riserva alla Regione un potere di proposta, profilo, quest’ultimo, che induce a considerare dirimente il vaglio regionale per la scelta, in allora, di quali punti franchi istituire.

E’ noto che solo la zona franca di Cagliari sia stata oggetto di interesse diretto da parte del legislatore, sia perché l’art. 1, D. Lgs. n. 75 del 1998 già conteneva un esplicito

---

<sup>2</sup> V. art. 54 dello Statuto, ove si prevede uno specifico procedimento in base al quale l’iniziativa della modifica, oltre che dal consiglio regionale o da ventimila elettori, può provenire dal Governo nazionale o dal Parlamento.

riferimento alla relativa delimitazione<sup>3</sup>, sia in quanto con il D. P. C. M. 7 giugno 2001 sono state emanate norme attuative per l’operatività della stessa sulla base delle proposte della Regione Sardegna contenute nelle deliberazioni della giunta regionale del 25 luglio 2000 e del 27 febbraio 2001.

## 2.2 *Le zone franche nella disciplina doganale dell’Unione Europea*

Il carattere doganale dei punti franchi di cui allo Statuto regionale e delle zone franche portuali indicate all’interno del D. Lgs. n. 75 del 1998 si trae, come anticipato sopra, dal riferimento ai regolamenti n. 2913 del 1992 (Consiglio) e n. 2454 del 1993 (Commissione).

Il primo di detti regolamenti, costituente il Codice Doganale Comunitario, è stato sostituito dal Regolamento CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, 23 aprile 2008, n. 450, la cui applicabilità era in principio subordinata all’adozione di norme attuative: a tal fine, tra il 2008 e il 2010, la Commissione, anziché provvedervi *ex novo*, si è limitata ad intervenire sul reg. n. 2454 del 1993, lasciando invariate le disposizioni in materia di zone franche (artt. 801 ss.) poiché tale disciplina era stata già aggiornata dal regolamento 4 maggio 2001, n. 993 della Commissione.

Senonché, con Regolamento UE del Parlamento Europeo e del Consiglio, 9 ottobre 2013, n. 952, è stato istituito il nuovo Codice Doganale dell’Unione, che ha abrogato, con decorrenza dal 30 ottobre 2013, il Regolamento n. 450/2008 (art. 286), dettando altresì specifiche disposizioni relative alle zone franche (artt. 243 ss.). Tali ultime norme, tuttavia, non essendo comprese tra quelle contenute nell’art. 288, che precisa quali siano le norme applicabili dal 30 ottobre 2013, saranno efficaci dall’1 giugno 2016, come disposto dal secondo paragrafo dello stesso art. 288.

In altri termini, risultando oggi abrogato il regolamento n. 450 del 2008 ma non essendo tuttora applicabili le nuove norme sulle zone franche previste dal nuovo Codice del 2013, la materia dovrà considerarsi regolata, almeno per l’intervallo di tempo compreso tra il 30 ottobre 2013 e il 31 maggio 2016, dalle disposizioni del Codice Doganale introdotto con il regolamento n. 2913 del 1992.

Svolta tale opportuna precisazione, va rilevato che la disciplina sulle zone franche appare particolarmente ampia, frutto della competenza esclusiva che spetta, nella

---

<sup>3</sup> In sede di prima applicazione, la “*delimitazione territoriale del Porto di Cagliari è quella di cui all’allegato dell’atto aggiuntivo in data 13 febbraio 1997, dell’Accordo di programma dell’8 agosto 1995 sottoscritto con il Ministero dei trasporti*”.

materia, alle istituzioni europee, ma che consente allo stesso tempo agli Stati membri di godere di una relativa libertà nella istituzione delle zone purché esplicata nel rigoroso rispetto delle norme europee.

L'UE esercita un costante potere di controllo, anche attraverso le Autorità doganali nazionali, che sfocia nella redazione annuale di un censimento delle zone franche esistenti nel territorio europeo.

L'art. 166 del codice doganale europeo prevede che le zone franche *sono parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio*, ma separate dal resto di esso, in cui: *i)* le merci non UE sono considerate, per l'applicazione dei dazi all'importazione e delle misure di politica commerciale all'importazione, come merci non situate nel territorio doganale dell'Unione, purché non immesse in libera pratica o assoggettate ad altro regime doganale, né utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione doganale; *ii)* le merci UE, per le quali una norma comunitaria lo preveda specificamente, beneficiano, per il fatto di essere collocate in tale area, di misure connesse alla loro esportazione.

In genere dalle *zone franche* si distinguono i *depositi franchi*. In realtà, secondo il diritto UE, i secondi sono zone franche a tutti gli effetti, la differenza sostanziandosi esclusivamente nella dimensione ridotta. Il deposito franco, infatti, è di regola costituito da un edificio o da un recinto destinato prevalentemente al deposito di merci<sup>4</sup>.

La zona franca è costituita da una parte del territorio dello Stato che può anche non essere ubicata sulla riva del mare o comprendere un porto, che può includere o meno centri abitati nel proprio ambito, o eventualmente, zone industriali, commerciali e/o agricole.

L'art. 172 del codice prevede che all'interno della zona franca, alle condizioni previste dallo stesso codice, possono essere svolte, purché autorizzate al momento dell'avvio, attività commerciali, industriali e di prestazioni di servizi. L'autorità doganale deve

---

<sup>4</sup> V. C. Buccico, *Il fondamento giuridico delle zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 108. Si suole distinguere poi la città franca - che si caratterizza per la presenza, sul proprio territorio, di una popolazione stabile - dal porto franco, che indica il complesso delle installazioni portuali che gode del privilegio di franchigia doganale, per cui le merci che vi si trovano sono considerate fuori dalla linea doganale. La zona franca portuale ricorre invece qualora solo una parte della zona del porto è dichiarata franca e coesiste con l'altra parte dello stesso porto, dalla quale è separata dalla linea doganale, che continua ad essere sottoposta al regime doganale ordinario. Si ha, da ultimo, un punto franco, qualora l'estensione della franchigia doganale è limitata ad una parte del porto.

invece autorizzare di volta in volta la costruzione di beni immobili (art. 801, Reg. n. 2454/1993).

Le merci poste nella zona franca non sono soggette a controlli e a formalità doganali e vige un sistema di sospensione del dazio. Esse possono rimanere nella zona senza limiti di tempo e a prescindere dalla loro natura, quantità, origine e provenienza e non necessitano di documenti cauzionali o assicurativi. A partire da gennaio 2007 inoltre, secondo quanto disposto dalla Direttiva n. 2006/112/CE sono esenti da Iva in quanto sottoposte ad un regime transitorio “per destinazione”<sup>5</sup>; la pertinente disposizione di cui all’art. 156 della direttiva in esame, prevede infatti che gli Stati membri possano esentare da imposta le cessioni di beni destinate ad essere collocati in una zona franca.

Il flusso commerciale che gode di maggiori agevolazioni è quello del transito (paesi terzi - zona franca - paesi terzi) dal momento che, in questo caso, la merce non è soggetta a formalità doganali, ad Iva, a limiti di tempo per la riesportazione, a garanzia cauzionale, e usufruisce della sospensione per i dazi doganali.

Nel caso di importazione (paesi terzi - zona franca - UE) sono previste solo agevolazioni sospensive, poiché la merce importata è soggetta a dazi all’importazione al momento dell’uscita dalla zona, all’Iva per destinazione, nonché all’espletamento delle formalità doganali al momento della libera pratica.

Infine, nel caso dell’esportazione (UE - zona franca - paesi terzi), è previsto che la merce sia soggetta all’espletamento delle formalità doganali al momento dell’uscita dalla zona franca.

In genere, pertanto, le misure agevolative consistono in: *i*) esonero dal pagamento dei diritti di dogana durante il periodo di stoccaggio delle merci nella zona; *ii*) nessuna imposizione tributaria sui prodotti distrutti, danneggiati o sui cali tecnici; *iii*) possibilità di riesportare le merci provenienti dall’estero senza dover assolvere tributi doganali; *iv*) trasferibilità delle merci tra zone franche diverse in assenza d’imposizione tributaria<sup>6</sup>.

Si tratta di uno schema indubbiamente vantaggioso. Anzitutto perché attribuisce agli importatori la possibilità di non scontare, sulla merce depositata nella zona franca, alcuna imposizione fiscale sino a che, ricevuto l’ordine di acquisto e solo in questo caso, la merce debba essere trasferita al di fuori della zona e quindi consegnata all’acquirente.

---

<sup>5</sup> C. Buccico, *Il fondamento giuridico*, cit., 111.

<sup>6</sup> Per quanto riguarda, viceversa, l’applicabilità dell’Iva ai trasferimenti di merci avvenuti all’interno della zona franca, la giurisprudenza europea (v. Corte di Giustizia, 8 novembre 2012, in causa C-165/11) ha stabilito, in relazione ad un caso slovacco, che l’Iva è applicabile salvo che lo Stato membro si sia avvalso della facoltà di esentare tale cessione ai sensi dell’art. 16, par. 1, direttiva 2004/66/CE.

Inoltre, le imprese che importano prodotti soggetti a cali tecnici – l’esempio classico è quello della frutta soggetta a cali naturali – possono evitare l’imposizione sulla parte del bene oggetto del calo; in tal modo la zona franca diviene luogo ideale non solo per l’effettuazione dell’inventario, anche allo scopo di individuare beni danneggiati, ma anche sito idoneo alla realizzazione di fasi della produzione che sviluppando notevoli sfridi producano materiale di risulta, in tal modo escluso da imposizione al momento della sua importazione nel territorio doganale.

Secondo quanto previsto dall’art. 173 del Codice, le merci importate e collocate in una zona franca possono formare oggetto, senza alcuna autorizzazione, delle manipolazioni usuali di cui all’art. 109<sup>7</sup>, una serie di attività volte alla conservazione dei beni e

---

<sup>7</sup> Si tratta delle attività indicate all’interno dell’allegato 72 al Reg. n. 2454 del 1993: 1) Ventilazione, esposizione, asciugatura, spolveratura, operazioni semplici di pulitura, riparazioni dell’imballaggio, riparazioni elementari di danni intervenuti nel corso del trasporto o durante il deposito, sempre che si tratti di operazioni semplici, applicazione o rimozione del rivestimento di protezione per il trasporto; 2) Ricostituzione delle merci dopo il trasporto; 3) Inventariazione, campionatura, cernita, vagliatura, filtraggio meccanico e pesatura delle merci; 4) Rimozione di parti danneggiate o contaminate; 5) Conservazione mediante pastorizzazione, sterilizzazione, irradiazione o aggiunta di conservanti; 6) Trattamento antiparassitario; 7) Trattamento antiruggine; 8) Qualsiasi trattamento: *i*) mediante aumento della temperatura, senza trattamenti ulteriori né processi di distillazione; *ii*) mediante semplice diminuzione della temperatura, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre; 9) Trattamento elettrostatico dei tessuti, stiratura dei tessuti; 10) Trattamenti consistenti in spicciolatura e/o snocciolatura della frutta, taglio e frantumazione di frutta o di legumi secchi, reidratazione della frutta, oppure disidratazione della frutta, anche se il procedimento dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre; 11) Rimozione del sale, pulitura e gropponatura delle pelli; 12) Aggiunta di merci oppure aggiunta o sostituzione di parti accessorie, purché tale aggiunta o sostituzione sia relativamente modesta o abbia lo scopo di garantire la conformità con gli standard tecnici europei e non alteri la natura né migliori le prestazioni delle merci originali, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre per le merci aggiunte o sostituite; 13) Diluizione o concentrazione di fluidi, senza trattamenti ulteriori né processi di distillazione, anche se ciò dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre; 14) Mescolatura di merci dello stesso tipo, con qualità differenti, mirante a ottenere una qualità costante o una qualità richiesta dal cliente, senza alterare la natura delle merci; 15) Separazione o riduzione a misura delle merci, unicamente quando si tratti di operazioni semplici; 16) Imballaggio, disimballaggio, cambiamento d’imballaggio, travaso e semplice trasferimento in container, anche se ciò dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre. Apposizione, rimozione e modifica di marchi, sigilli, etichette, cartellini segnaprezzo o altro segno distintivo analogo, a eccezione delle operazioni passibili di aumentare il rischio di frode, in particolare le operazioni che possono indurre a considerare l’origine della merce diversa da quella autentica; 17) Prove, adeguamenti, regolazioni e predisposizione al funzionamento di macchine, congegni e veicoli, in particolare per accertarne la conformità con gli standard tecnici europei, unicamente quando si tratti di operazioni semplici; 18) Opacizzazione di raccordi per tubi per adattare le merci alle esigenze di determinati mercati; 19) Qualunque manipolazione usuale, diversa da quelle summenzionate, intesa a migliorare l’aspetto o la qualità commerciale delle merci importate o a prepararle per la distribuzione o la rivendita, purché queste operazioni non modifichino la natura, né migliorino la resa delle merci originarie; 20) Nel calcolo del dazio all’importazione non si tiene conto delle eventuali spese connesse alle manipolazioni usuali o dell’aumento del valore, purché tali spese siano documentate in maniera soddisfacente dal dichiarante. Nel calcolo dei dazi all’importazione si tiene conto, invece, del valore in dogana, della natura e dell’origine delle merci non comunitarie utilizzate nelle operazioni.

all’adattamento alle pertinenti normative che ne disciplinano la conformità agli standard europei.

### *2.3. La proposta di revisione della norma statutaria: i modelli di Livigno e Campione d’Italia*

Risulta attualmente in discussione in seno all’Assemblea Regionale Sarda una modifica dell’art. 12 dello Statuto, norma della quale è stata proposta una riformulazione nei termini che seguono: *“Il territorio della Regione autonoma della Sardegna è posto fuori dalla linea doganale e costituisce zona franca interclusa dal mare circostante; i punti di entrata e di uscita sono individuati nei porti ed aeroporti della Sardegna. La zona franca della Sardegna è disciplinata dalle leggi fiscali dello Stato italiano e dell’Unione europea che si applicano ai territori extradoganali di Livigno, Campione d’Italia dalle acque nazionali del lago di Lugano racchiuse tra la sponda ed il confine politico della zona situata tra Ponte Tresa e Porto Ceresio, nonché quelli di Gorizia, Savogna d’Isonzo e della Regione a Statuto speciale Valle d’Aosta”*.

La valutazione dell’impatto della futura ed eventuale disposizione richiede di soffermarsi previamente sul peculiare regime applicabile alle località che, con tutta evidenza, la norma intende assumere quale paradigma per l’individuazione/qualificazione del futuro eventuale *status* doganale/tributario della Regione.

Al riguardo, occorre considerare che il Comune di Livigno risulta escluso dal territorio doganale della Comunità Europea per ragioni storiche<sup>8</sup> e geografiche, che ne hanno determinato il suo riconoscimento quale “zona extra-doganale”, da cui consegue che gli scambi dall’Italia verso Livigno sono considerati come effettuati nei confronti di un *Paese terzo*.

Orbene, il richiamo al “modello Livigno” si riflette su due piani distinti, che è opportuno esaminare separatamente, dei quali il primo è più marcatamente doganale ed il secondo riguarda l’Iva.

Sul fronte doganale va rilevato che, come anticipato nel paragrafo che precede, il diritto UE considera le zone franche del Codice doganale europeo come *parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio*, ma separate dal resto di esso. Esse dunque non costituiscono aree poste al di fuori dai confini doganali dell’Unione

---

<sup>8</sup> Il tema affonda le sue radici nel Medioevo. Sul tema v. F. Palazzi Trivelli – M. Gaiaschi, *Storia di Livigno dal Medioevo al 1797*, Sondrio, 1995, 108.

ma, ed espressamente, come zone che, pur rimanendo parte di esso, determinano l'applicazione di una disciplina che imprime alle merci una “destinazione” che non impone all'operatore il pagamento dei tributi doganali altrimenti applicabili. Questo rilievo è di primaria rilevanza, poiché rende l'idea della distinzione strutturale che sussiste tra le zone extra doganali come Livigno e le zone franche doganali in senso proprio.

Ed invero, le prime sono assimilate al territorio estero e dunque in relazione ad esse risulta irrilevante il tema dell'*esenzione*, sia pure temporanea, da obblighi di qualsiasi sorta di natura doganale e/o tributaria, poiché proprio per essere poste al di fuori della linea doganale rientrano piuttosto tra le fattispecie di *esclusione*. Ciò per l'appunto non accade per le zone franche, per le quali, al contrario, il requisito della territorialità risulta soddisfatto ma, nondimeno, per previsione di legge, si dispone l'esenzione dai tributi doganali fintanto che la merce si trovi all'interno del perimetro d'interesse.

Sotto questo profilo si ritiene dunque che la disposizione attualmente allo studio dell'assemblea regionale sarda presupponga un'assimilazione tra extra-doganalità e zona franca doganale che si presta ad essere considerata contraddittoria e che andrebbe risolta in favore dell'uno o dell'altro dei modelli, quello della zona franca o quello della extra-doganalità proprio dei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia.

Va peraltro segnalato che oltre a Livigno, sussistono altri due “regimi di scambio speciale”, vale a dire l'Alto Adige (*Sudtirolo*) che costituisce una zona geografica di libero scambio per il commercio locale dei prodotti regionali, mentre il regime della zona franca della Valle d'Aosta riguarda una serie di beni il cui accesso non comporta applicazione di dazi (e di imposte nazionali sui prodotti lavorati) purché il loro consumo ed il loro uso avvenga all'interno della regione<sup>9</sup>.

Va in ogni caso considerato che una norma volta all'istituzione di una zona franca, in quanto avente contenuto tributario, debba essere adottata con legge ordinaria dello Stato, in armonia con quanto previsto dall'art. 23 Cost. in punto di riserva di legge.

Il secondo ambito sul quale occorre soffermarsi è quello concernente l'Imposta sul Valore Aggiunto, dal momento che la collocazione (figurata) dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia al di fuori del territorio italiano si riflette sul regime delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che avvengono al loro interno. Tali operazioni non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva poiché non risulta soddisfatto il requisito di

---

<sup>9</sup> Così F. Roccatagliata, *Le zone franche in Italia*, in M. Ingrosso - O. Nocerino - F. Roccatagliata - C. Sacchetto, *Le zone franche*, Napoli, 1998, 169.

territorialità, come espressamente disposto dall’art. 7, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633 del 1972 (di seguito “decreto Iva”) che esclude anche le acque italiane del lago di Lugano.

Se la disposizione sarda attualmente in esame fosse approvata, ne conseguirebbe che, come in relazione ai comuni menzionati all’interno di essa ed indicati nell’art. 7 del decreto Iva, costituirebbero cessioni all’esportazione, e come tali non sarebbero suscettibili di essere assoggettate ad Iva ai sensi dell’art. 8 del relativo decreto: *i*) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni nel territorio della Sardegna (essendo questo posto al di fuori della UE) a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o dei commissionari di questi [art. 8, primo comma, lett. a) del decreto Iva]; *ii*) le cessioni, con trasporto o spedizione nel territorio della Regione (e quindi fuori dal territorio UE) entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto [art. 8, primo comma, lett. a) del decreto Iva]<sup>10</sup>.

Questa scelta comporterà dunque un minor gettito Iva che influirà direttamente sulla finanza regionale, atteso che ai sensi dell’art. 8, comma 1, *lett. f*) dello Statuto, spettano alla Regione i nove decimi dell’Iva generata sul territorio regionale.

Sul piano della concreta possibilità di adottare una norma quale quella ipotizzata, va comunque considerato che l’esclusione di cui al menzionato art. 7 del decreto Iva riferita ai comuni di Livigno e Campione d’Italia ed alle acque italiane del lago di Lugano, trova fondamento nell’art. 6, par. 2, lett. e), f), g) della Direttiva del Consiglio UE, 28 novembre 2006, n. 112.

Come è noto, in ambito UE vige il principio dell’armonizzazione delle imposte sulla cifra d’affari, delle imposte sui consumi e delle altre imposte indirette, armonizzazione che si traduce nella adozione di direttive cui gli Stati membri devono necessariamente uniformarsi e le cui disposizioni sono adottate dal Consiglio sulla base di una deliberazione approvata all’unanimità.

In questo senso, l’ipotizzata disposizione regionale potrebbe porsi in contrasto con la Direttiva Iva del 2006, poiché per l’appunto quest’ultima non contempla l’esclusione della Regione Sardegna dal territorio UE, quale area extra doganale analoga alle altre indicate nel suddetto art. 6. Né si potrebbe eccepire che la disposizione di modifica

---

<sup>10</sup> Per gli adempimenti connessi alla cessione all’esportazione applicati nei confronti dei Comuni di Livigno e di Campione d’Italia v. M. Peirolo, *Rapporti di scambio tra la Repubblica Italiana e i comuni di Livigno e Campione d’Italia*, in Corr. trib., 2000, 1135.

dell'art. 12 dello Statuto sardo abbia rilievo esclusivamente regionale, sia perché gli statuti delle cinque regioni ad autonomia differenziata sono adottati con legge costituzionale (art. 116, comma 1, Cost.), sia perché l'art. 117, comma 1, Cost., prevede che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni anche nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

Si ritiene dunque che la disposizione volta ad escludere dal territorio doganale della Comunità la regione Sardegna possa risultare in contrasto con le disposizioni europee in materia di Iva, prestandosi di conseguenza sia ad essere disapplicata dal giudice interno, sia ad una declaratoria di incostituzionalità in ragione della violazione dell'art. 117 Cost.<sup>11</sup>

In linea di principio, quindi, affinché ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto la Regione Sardegna sia equiparata a Livigno e Campione d'Italia occorre che sia modificata la norma della direttiva, onde includere la Regione Sardegna nell'elenco di cui all'art. 6, ciò che richiederebbe, in sostanza, l'impegno dello Stato presso le competenti sedi.

Per ragioni di mera completezza va oltremodo segnalato che con riferimento al Comune di Campione d'Italia, l'ordinamento italiano prevede specifiche disposizioni contenute all'interno del Testo Unico delle Imposte sui redditi. Si tratta di due norme (artt. 188 e 188-bis Tuir) in base alle quali si stabiliscono specifiche modalità di calcolo della base imponibile ai fini dell'Irpef dei residenti in tale Comune che percepiscano redditi in franchi svizzeri<sup>12</sup>. Tale disposizione trova la sua *ratio* (agevolativa) nella contiguità territoriale tra detto Comune ed il Canton Ticino, di talché trattasi di una norma speciale non applicabile neppure in via analogica alla regione Sardegna.

### ***3. La Regione Sardegna come zona franca integrale d'eccezione***

Esaurite le considerazioni concernenti il progetto di legge attualmente all'esame dell'Assemblea regionale sarda, occorre tornare al nucleo centrale della ricerca,

---

<sup>11</sup> Per una ipotesi di declaratoria di incostituzionalità, *ex art. 117 Cost.*, della norma interna per contrasto con l'ordinamento comunitario v. Corte Cost., 3 novembre 2005, n. 406.

<sup>12</sup> In sostanza, poiché i redditi vanno dichiarati in euro anche ove percepiti in valuta estera, le norme prevedono che il cambio avvenga ad un tasso convenzionale che tiene conto dell'indice Istat, purché i redditi non siano superiori a duecentomila euro. Per un approfondimento v. L. Bonamini, *Sul nuovo regime tributario applicabile ai redditi prodotti nel Comune di Campione d'Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 465; M. Cerrato, *Il regime tributario applicabile alle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 227.

riguardante l’implementazione di una *zona franca integrale d’eccezione* (o zona franca d’impresa).

Tale progetto potrebbe essere realizzato sia in via autonoma, sia in una prospettiva integrata, vale a dire in parallelo rispetto ad una complessiva zona franca di carattere doganale, arricchendo in sostanza le disposizioni volte alla temporanea esenzione dai tributi doganali con un corredo di agevolazioni di carattere fiscale attinenti alle imposte sui redditi dovute dalle imprese che svolgono la loro attività nell’ambito della zona franca, in tal modo divenendo, la Regione, attrattiva di nuove imprese.

Nell’esperienza internazionale, le c.d. *enterprise zones* si caratterizzano per la previsione di esenzioni dalle imposte dirette e dai tributi locali, per l’esenzione da imposte sui trasferimenti per l’acquisto di beni immobili strumentali, per lo snellimento delle procedure amministrative per l’ottenimento di licenze e l’esercizio di determinate attività, per l’accesso a finanziamenti agevolati alle imprese, etc..

Alla luce delle norme europee riguardanti il divieto di aiuti di Stato, l’attuazione di tale modello richiederebbe l’adozione di specifiche norme fiscali di esenzione introdotte da parte del legislatore nazionale e volte a tassare in misura inferiore – o a non tassare del tutto – le attività collocate nel limitato perimetro della zona franca. Si potrebbe dar luogo in tal modo, però, ad una ipotesi di “selettività geografica”, poiché una legge statale che istituisce un’imposta valevole per tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale (es: Ires) introdurrebbe un trattamento differenziato a solo motivo della collocazione geografica in Sardegna.

In alternativa, la riduzione d’imposta dovrebbe essere riconosciuta da un’articolazione territoriale dello Stato – come ad esempio la Regione – in relazione alle imposte per le quali essa può effettuare delle manovre sulle aliquote.

Grazie all’intervento della Commissione Europea e della Corte di Giustizia, su questi temi si sono formati a livello europeo orientamenti specifici, sui quali è opportuno soffermarsi.

#### ***4. Vincoli europei e potestà tributaria regionale***

##### ***4.1. Introduzione***

Agli albori delle Comunità europee, quando ancora non si parlava di Unione, soltanto gli Stati membri a struttura tradizionalmente federale allocavano competenze importanti

a collettività territoriali quali le regioni. Oggi, lo stesso fenomeno si può riscontrare anche in Stati che hanno sempre avuto una forte vocazione unitaria. Questo processo di decentralizzazione assume valenze e fisionomie diverse alle diverse latitudini dell’Unione, ma l’esigenza di ridurre la distanza tra amministratori e amministrati può ormai considerarsi un fenomeno generalizzato.

Sempre più spesso, alla classica dicotomia Stato/Unione europea si contrappone una nuova struttura tripartita Regione/Stato/Unione europea, che però non trova (ancora) un puntuale riscontro nell’attuale assetto giuridico europeo, come rilevato dallo stesso giudice costituzionale italiano che, a questo proposito, in una sentenza concernente proprio la Regione Sardegna, ha puntualizzato che *“Il nuovo testo dell’articolo 117, primo comma della Costituzione, introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 – nel disporre che « La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario [...]» –, ha ribadito che i vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario si impongono al legislatore nazionale (statale, regionale e delle Province autonome). Da tale quadro normativo costituzionale consegue che, con la ratifica dei Trattati comunitari, l’Italia è entrata a far parte di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, ed ha trasferito, in base all’articolo 11 della Costituzione, l’esercizio di poteri, anche normativi, nelle materie oggetto dei Trattati medesimi. Le norme comunitarie vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell’intangibilità dei principi fondamentali dell’ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell’uomo garantiti dalla Costituzione*<sup>13</sup>.

Senonché, nei casi di *decentralizzazione*, l’aspetto politico-amministrativo è correlato a quello finanziario, nella misura in cui il gettito fiscale - riscosso direttamente o attraverso un’entità sovra-ordinata – è la risorsa più importante per assicurare lo svolgimento di compiti istituzionali da parte delle regioni e delle altre collettività territoriali, alle quali sono attribuite competenze crescenti.

Sul piano strettamente tributario si assiste a un processo evolutivo contraddittorio: se, da un lato, un certo grado di integrazione fiscale all’interno dell’Unione sembra necessario per assicurare il buon funzionamento del Mercato unico (si pensi alle direttive sul

---

<sup>13</sup> Corte di Giustizia Sentenza n. 102 del 13 febbraio 2008 (punto 8.2.8.1) con cui ha sottoposto alla Corte di giustizia, in via pregiudiziale, alcune questioni di interpretazione del Trattato in merito a un giudizio sull’imposta regionale sarda sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto. Concetto altresì ribadito nella sua Ordinanza n. 103, in stessa data.

risparmio o su interessi e *royalties*), dall’altro lato, la *regionalizzazione* di molti tributi comporta, necessariamente, una frammentazione del sistema sempre più difficile da gestire anche sul piano giuridico, per la sovrapposizione asimmetrica dei tre livelli normativi<sup>14</sup>.

In linea di massima, pertanto, l’appartenenza a un’unione regionale (seppure di dimensioni continentali come l’Unione Europea) non limita la libertà degli Stati membri nel determinare i tratti essenziali delle loro strutture decentrate come le regioni, né le modalità del loro finanziamento ed il grado della loro autonomia fiscale; tuttavia, essa comporta sia per le regioni che per gli Stati, alcuni obblighi imprescindibili che necessariamente finiscono con limitarne l’autonomia fiscale<sup>15</sup>.

Come la Corte di giustizia ha spesso sentenziato, uno Stato membro è *libero di distribuire come meglio crede le competenze a livello interno* e di realizzare gli obiettivi della politica comunitaria attraverso *provvedimenti adottati dalle autorità regionali o locali*<sup>16</sup>, e non spetta alle istituzioni comunitarie pronunciarsi sulla ripartizione delle competenze mediante le norme istituzionali di ciascuno Stato membro e sugli obblighi che possono incombere rispettivamente alle autorità del potere centrale e a quelle degli altri enti pubblici territoriali<sup>17</sup>.

Tuttavia, uno Stato membro *non può invocare disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno onde giustificare l’inosservanza degli obblighi derivanti dalle direttive comunitarie*<sup>18</sup>. In particolare, non può invocare, a propria giustificazione, per il mancato rispetto del diritto dell’UE, le disposizioni interne *che derivano dall’organizzazione costituzionale dello Stato stesso*<sup>19</sup>.

Di fronte alle istituzioni europee, lo Stato membro resta il solo responsabile della mancata attuazione degli obblighi (di *fare* o di *non fare*) che gli derivano dal diritto dell’UE, con particolare riferimento al divieto di aiuti di Stato.

---

<sup>14</sup> E. Traversa, *L’autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010.

<sup>15</sup> A. Carinci, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell’Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 1236.

<sup>16</sup> Corte di Giustizia, 25 maggio 1982, in causa 96/81 (*Commissione /. Paesi Bassi*), punto 12, *Racc.* 1982, 1791.

<sup>17</sup> Corte di Giustizia, 1 ottobre 1997, in causa C-180/97 (*Regione Toscana /. Commissione*), *cit.*, punto 5.

<sup>18</sup> Corte di Giustizia, 2 febbraio 1982, in causa 68/81 (*Commissione /. Belgio*), punto 5, *Racc.* 1982, 153.

<sup>19</sup> Corte di Giustizia, 1 aprile 2008, in causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a./Governo Fiammingo*), punto 58.

#### 4.2. *Gli aiuti fiscali: quadro generale*

Il gettito fiscale non assolve soltanto la funzione di finanziare i complessi bisogni di uno Stato e delle sue regioni ed i servizi forniti da tali entità territoriali.

Gli Stati o le regioni possono utilizzare le loro risorse fiscali per procedere ad una sorta d'interventismo economico, utilizzando la *spesa fiscale* per aiutare le imprese del proprio Stato o della propria regione a svilupparsi, a conquistare mercati o semplicemente a scomparire in maniera socialmente meno traumatica<sup>20</sup>. È altresì evidente che questo interventismo ha la tendenza ad accentuarsi nei momenti di difficile congiuntura economica come quelli che stiamo vivendo.

Gli Stati membri e le regioni non sono però completamente liberi di agire come credono. Il corretto funzionamento delle regole della concorrenza - nell'Unione come in altri contesti internazionali, tra cui il WTO<sup>21</sup> - esige, come principio basilare, che le leggi del mercato non vengano falsate a favore dei propri produttori e a spese dei concorrenti degli altri Stati membri. Nell'ordinamento giuridico dell'UE tale obiettivo trova, tra l'altro, un sostegno efficace nelle disposizioni contenute negli articoli 107-109 del TFUE relative agli aiuti di Stato.

Per il TFUE, come si è visto in precedenza, il mercato unico consiste in uno spazio di totale libertà di circolazione per persone, servizi, capitali e soprattutto merci. Da questo stesso fondamentale obiettivo dell'Unione, oltre a prendere origine il complesso di norme che proibiscono agli Stati membri di applicare diritti doganali alle frontiere interne, discende il divieto di frapporre ostacoli alla libera concorrenza transfrontaliera. Su questo ultimo punto il TFUE è categorico: tutti gli interventi esterni, tutti gli aiuti - e quindi anche gli aiuti di natura fiscale - suscettibili di turbare la concorrenza sono proibiti in via di principio, in quanto incompatibili con il mercato unico.

Ovviamente, un tale divieto sarebbe politicamente insostenibile come proibizione assoluta poiché, anche in una concezione economica strettamente liberale non si può immaginare che uno Stato si privi totalmente della possibilità di intervenire finanziariamente nelle attività economiche del proprio Paese, almeno quando si tratti di correggere gravi squilibri o rimediare a situazioni d'emergenza. Per questa ragione il principio d'interdizione trova nello stesso Trattato una serie di limiti e deroghe ben

---

<sup>20</sup> J. M. Communier., *Droit fiscal communautaire*, 2001, 124.

<sup>21</sup> V. A. Quattrocchi, *Profili tributari degli aiuti di Stato*, Padova, 2012, 15.

precise che lasciano un certo margine di manovra agli Stati membri e a tutte le collettività territoriali, in particolare a quelle dotate di una qualche sovranità fiscale.

Il concetto di *aiuto di Stato* - anche senza necessità, in questa sede, di entrare nel dettaglio di tutti gli elementi che ne costituiscono l'esatta nozione giuridica - è ben noto: quando uno Stato membro o una regione concedono sovvenzioni ad una determinata impresa e questa ne trae beneficio a discapito dei suoi concorrenti la distorsione del mercato è evidente.

Gli aiuti fiscali rientrano tra gli aiuti cd. *negativi*<sup>22</sup>, una forma di aiuto meno evidente ma altrettanto efficace per i beneficiari e ugualmente problematica per i fragili equilibri del mercato dell'Unione. In sostanza, la diversità tra una *sovvenzione* e un *aiuto fiscale* è d'ordine puramente pratico. Anziché trasferire del denaro pubblico dalle casse dello Stato o della regione ai conti dell'impresa beneficiaria, lo Stato rinuncia ad incamerare tributi altrimenti dovuti dall'impresa.

Come si è detto, la fiscalità è principalmente una competenza degli Stati membri (o delle loro suddivisioni politiche e territoriali) che, tuttavia devono esercitarla nel pieno rispetto dei principi dei trattati europei. Ciò si traduce, in pratica, nel seguente principio: la *natura fiscale* di un provvedimento non potrà essere invocata come ragione sufficiente a escluderlo dal campo d'applicazione delle disposizioni del TFUE. Né, pertanto, potrà escludersi a priori un esame dell'UE di un *aiuto* (*aiuto pubblico* per definizione, nel caso della fiscalità), in ossequio a quanto chiaramente indicato nel primo comma dell'articolo 107 del TFUE, ove si afferma l'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti concessi *sotto qualsiasi forma*.

La Commissione europea, una volta identificata la misura fiscale come un aiuto ai sensi delle disposizioni del TFUE, può imporre alla regione (*rectius*: allo Stato membro cui la regione appartiene, essendo lo Stato - come si è detto - il suo solo interlocutore) limiti sostanziali all'esercizio della sua competenza fiscale. La Commissione è autorizzata a dichiarare incompatibile la misura, qualificata come *aiuto di Stato* che non rientri tra le deroghe previste al secondo e terzo comma dell'articolo 107 TFUE ed a proibirne la

---

<sup>22</sup> È giurisprudenza costante che la nozione di aiuto è più generale di quella di sovvenzione, dato che non designa soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (sentenza del 15 novembre 2011 cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione /. Gibilterra*), non ancora pubblicata, punto 71); sentenza dell'8 settembre 2011, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, (*Paint Graphos e a.*), non ancora pubblicata, punto 45; sentenza dell'8 novembre 2001, causa C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline*), Racc. 2001, I-8365, punto 38.

messa in esecuzione e, nel caso in cui la misura sia stata attuata senza il suo consenso, ad esigere la restituzione dell'aiuto finanziario erogato.

Per quanto riguarda le misure fiscali adottate dalle regioni, due elementi costitutivi del concetto di *aiuto* ai sensi del diritto dell'UE sembrano essere particolarmente rilevanti: l'origine statale dell'aiuto ed il cd. criterio della *selettività territoriale* che meritano in questa sede un esame più approfondito.

#### 4.3. L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione

L'art. 107, primo paragrafo, del TFUE sancisce l'incompatibilità con il mercato interno degli *aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali*. Questa espressione implica pertanto la necessità di analizzare la nozione di Stato e quella di risorse statali e vedere se essa include, o meno, le regioni e le risorse regionali.

Per la Corte di giustizia la nozione di Stato deve essere interpretata in senso ampio. L'art. 107 non si applica pertanto ai soli comportamenti dello Stato - persona, ma anche a quelli da attribuire alle istituzioni e alle autonomie territoriali, e cioè a quei soggetti che concorrono a formare lo Stato - ordinamento<sup>23</sup>). La Corte di giustizia ha precisato che il campo di applicazione del citato articolo, statuendo che esso, *nominando gli aiuti concessi “dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma”, si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico danaro*. Risulta pertanto evidente alla Corte che *gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. [107] del trattato*<sup>24</sup>.

Il concetto di *risorse pubbliche* è interpretato in modo ampio dalla Corte di giustizia, dandosi prevalenza all'aspetto sostanziale su quello formale, verificando se la misura è effettivamente supportata, direttamente o indirettamente, da fondi pubblici, nella misura in cui *la sovvenzione non deve necessariamente essere finanziata col denaro dello Stato perché si tratti di una sovvenzione statale*<sup>25</sup>, ed in tal modo, si è in presenza di un aiuto pubblico anche nel caso in cui vi sia, da parte degli enti pubblici regionali una rinuncia a percepire tributi già accertati o altre spettanze dovute<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> R. Vuillermoz, *Vademecum sulla disciplina dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato*, 2012, 8.

<sup>24</sup> Per tutte v. Corte di giustizia, 14 ottobre 1987, in causa 248/84.

<sup>25</sup> Corte di Giustizia, 30 gennaio 1985, in causa C-290/83, *Commissione / Francia - Caisse nationale du Crédit agricole*, *Racc.* 1985, 439, punto 14.

<sup>26</sup> Tribunale di primo grado, 27 gennaio 1998, in causa T-67/94, *Ladbroke/Commissione*, punto 107.

#### 4.4. La selettività regionale

Il concetto di *selettività* è indubbiamente il più complesso tra i criteri enunciati dall’art. 107 TFUE, che lo prevede laddove essa precisa che sono incompatibili con il mercato interno quegli aiuti concessi dagli Stati che favoriscono *talune imprese o talune produzioni*.

Come è stato osservato<sup>27</sup>, la specificità o selettività della misura può essere vista da più angolature: nei confronti del beneficiario (è il caso degli aiuti cd. *settoriali*), dell’attività destinataria del vantaggio fiscale (aiuti cd. *orizzontali*), o del territorio assistito.

Gli aiuti regionali rientrano in quest’ultima prospettiva.

Ragionando *a contrariis*, dal criterio appena enunciato può dedursi un corollario molto importante: le misure fiscali che non possono essere considerate come selettive - le cd. *misure generali* - sono fuori dal campo d’applicazione dell’art. 107, primo comma, TFUE. Diventa pertanto fondamentale determinare l’ambito applicativo della misura fiscale per stabilire se si tratta di un aiuto.

Per apprezzare la selettività di una misura fiscale a portata regionale, occorre dunque stabilire se, favorendo alcune imprese, essa instauri un’eccezione al sistema generale. Una volta stabilito ciò, bisognerà poi verificare se questo carattere eccezionale rispetto al regime generale possa essere giustificato *dalla natura o dall’economia del sistema*<sup>28</sup>. In presenza di tale giustificazione, la misura non sarà considerata derogatoria al sistema generale e si sottrarrà alla qualificazione di misura selettiva e, di conseguenza, all’applicazione dell’art. 107, primo comma, TFUE.

Riassumendo in forma schematica, per determinare se una misura è *selettiva* l’esame passa attraverso tre fasi: dapprima l’identificazione del sistema generale, successivamente l’analisi della misura in questione per valutare se costituisce un’eccezione al sistema e infine, in caso di risposta affermativa, la verifica delle eventuali giustificazioni<sup>29</sup>.

Vediamo dunque come determinare il regime generale.

Quando la fiscalità diretta è di competenza esclusiva dello Stato membro il regime generale di riferimento non può che essere quello applicabile senza alcuna distinzione

---

<sup>27</sup> C. Pinto, *State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy?*, in *European Taxation*, 8/1999, 299.

<sup>28</sup> Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, in causa C- 173/73 (*Italia/Commissione*), *Racc.* 1974, 709, punto 33.

<sup>29</sup> Commissione Europea, *Comunicazione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, *cit.*, punto 16.

(settoriale o territoriale) a tutte le imprese nazionali operanti nello Stato<sup>30</sup>. Se la competenza a legiferare in materia fiscale appartiene - almeno per determinati tributi - ad un'entità sub-statale, il regime generale dovrà essere determinato al livello territoriale corrispondente. Regime generale, dunque, è quello che si applica a tutte le aziende a livello dell'autorità che ha competenza per creare e modificare il tributo in questione. La conseguenza di questo concetto di regime generale è che ogni misura che stabilisce un trattamento più vantaggioso per certe aziende o produzioni, rompendo così l'orizzontalità della sua applicazione, sarà in principio considerata come una misura (potenzialmente) derogatoria del regime generale.

Di conseguenza, si presume che siano selettive quelle misure fiscali la cui portata non si estende alla totalità del territorio dello Stato membro o dell'entità sub-statale che ha competenza fiscale (cd. *selettività territoriale*). Se uno Stato membro, su un tributo di propria esclusiva competenza, decide d'introdurre degli incentivi fiscali ad esclusivo vantaggio degli operatori situati in una determinata regione o zona geografica, detta misura - in quanto non suscettibile di andare a beneficio di tutte le imprese dello Stato in questione - sarà considerata come regionalmente selettiva<sup>31</sup>. Lo stesso accadrà qualora una regione o un'altra collettività territoriale dotata di una qualche sovranità fiscale, decida di concedere, sui propri tributi, esenzioni riservate ad un solo settore industriale (per esempio, l'industria alberghiera) o ad una sola parte del suo territorio: ad esempio, la Regione Sardegna ai soli comuni di Olbia e Oristano.

Invece, la situazione di una regione (o altra entità *sub-statale*) con competenza in materia fiscale e, in particolare, con la capacità di fissare e modificare le imposte che gravano sulle imprese operanti sul suo territorio, la quale decide di attuare incentivi fiscali, aperti senza discriminazione a tutti gli operatori economici soggetti alla sua giurisdizione, presenta aspetti ben più controversi sui quali la Corte di giustizia si è pronunciata solo di recente.

Fino a pochi anni fa l'unico riferimento giurisprudenziale pertinente erano le Conclusioni dell'Avvocato generale in un caso riguardante l'autonomia fiscale delle Province basche<sup>32</sup>, conclusioni che suggerivano di valutare quale selettivo ogni regime

---

<sup>30</sup> Corte di Giustizia, 17 giugno 1999, in causa C-75/97, Belgio c. Commissione, punti 32-33.

<sup>31</sup> Commissione Europea, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punto 17.

<sup>32</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Saggio, presentate il 1° luglio 1999 nelle cause congiunte C-400/97, C-401/97 e C-402/97 (*Administración del Estado / Juntas generales de Guipúzcoa e a.*), Racc. 2000, I-1073.

fiscale non applicabile alla totalità del territorio di uno Stato membro. L’Avvocato generale, nella causa in questione, considerava, infatti, che accettare il carattere generale per le misure adottate da entità sub-statali sarebbe equivalso ad un aggiramento del controllo comunitario degli aiuti di Stato<sup>33</sup>.

In quel procedimento la Corte di giustizia non ebbe occasione di pronunciarsi sulla questione, dato che, successivamente alla (e forse, a causa della) presentazione delle Conclusioni dell’Avvocato generale, il tribunale spagnolo di rinvio ritirò la propria domanda pregiudiziale. Occorre però precisare che la teoria per cui in ogni Stato membro esiste un regime fiscale di riferimento, che si applica nella totalità del territorio - e con riferimento al quale si deve apprezzare la selettività delle misure adottate dalle entità sub-statali - non corrisponde esattamente a molte realtà giuridico - costituzionali di Stati membri dell’UE, come ad esempio, la Spagna, in cui differenti regimi fiscali giustapposti, costituzionalmente riconosciuti, coesistono.

Qualche anno dopo, però, chiamata a pronunciarsi su una misura fiscale adottata dalla regione insulare portoghese delle Azzorre - pur considerando nel caso specifico la misura fiscale regionale come selettiva - la Corte è stata di diverso avviso. Ha infatti ritenuto che non si possa escludere che una regione di uno Stato membro *sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale* e che, pertanto, *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, anche in ambito tributario, *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 provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga*<sup>34</sup>.

Nella sua decisione la Corte precisa che il regime fiscale applicato in una determinata parte del territorio nazionale non riveste carattere selettivo rispetto a quello applicato nel restante territorio dello Stato qualora l’ente territoriale che governa la zona di

---

<sup>33</sup> V. Conclusioni dell’Avvocato generale Saggio, *cit.*, punto 37, “ (...) *se così non fosse, lo Stato potrebbe agevolmente evitare l’applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie, così da invocare la natura «generale», per quel determinato territorio, della misura in questione*”. Cfr. F. Roccatagliata, *Il federalismo fiscale al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Il Fisco*, 20/2000, 6802.

<sup>34</sup> Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, 58.

riferimento goda di una vera autonomia sotto il profilo istituzionale, procedurale e finanziario.

Per la Corte, *affinché una decisione (...) possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è innanzi tutto necessario(...) che tale decisione sia stata adottata da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale*<sup>35</sup>.

Un'autonomia politica e fiscale rispetto al governo centrale sarà dunque sufficiente (sotto il profilo dell'applicazione delle disposizioni del diritto dell'UE relative agli aiuti di Stato) se la collettività territoriale ha la *competenza ad adottare, nel rispettivo territorio, misure di riduzione dell'aliquota d'imposta indipendentemente da qualsiasi considerazione collegata all'azione dello Stato centrale*, e che essa altresì *si assuma le conseguenze politiche ed economiche di una tale misura*<sup>36</sup>.

Una situazione assai difficile a riscontrarsi nelle forme di federalismo fiscale attuate negli Stati membri dell'Unione, come molti commentatori hanno giustamente osservato<sup>37</sup>.

La giurisprudenza *Azzorre* è applicabile ad una *ripartizione asimmetrica* delle competenze fiscali regionali, ovverosia quando una regione ha una sovranità fiscale speciale di cui non possono valersi altre entità territoriali del medesimo livello. Diverso sarebbe il caso di una *ripartizione simmetrica*, vale a dire, quando tutte le regioni godono delle stesse competenze fiscali.

Come l'Avvocato generale ha correttamente osservato, in un tale caso, poiché ogni regione è libera di stabilire l'imposta applicabile nel suo territorio, *non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento ai fini*

---

<sup>35</sup> Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), cit., 67. M. Calcagno, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 1157; C. Quigley, *Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity in Intertax*, 2012, 113.

<sup>36</sup> Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, procedimenti riuniti C-428/06 e C-434/06 (*Unión General de Trabajadores de La Rioja*), punto 51 e ss.

<sup>37</sup> A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., 1802.

*dell'accertamento della selettività ... Infatti, l'idea di «eccezione» o di «deroga» ha senso, dal punto di vista concettuale, solo qualora si possa stabilire una «regola» di portata nazionale – cosa che risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta<sup>38</sup>.*

Merita infine un cenno la decisione della Corte sull'intricato caso della compatibilità con le disposizioni del Trattato del nuovo regime fiscale di Gibilterra.

Riassumiamo brevemente i fatti.

Nell'agosto del 2002 il Regno Unito notificava alla Commissione la riforma prevista dal governo di Gibilterra riguardante l'imposta sulle società. Tale riforma prevedeva, in particolare, l'abrogazione del precedente sistema fiscale e l'istituzione di tre imposte applicabili a tutte le imprese operanti a Gibilterra che, com'è noto, gode di uno statuto speciale rispetto alla madrepatria britannica. Nel 2004 la Commissione decideva che le misure fiscali proposte costituivano un regime di aiuti di Stato incompatibile con il mercato interno e, di conseguenza, non potevano essere attuate<sup>39</sup>. Secondo la Commissione, infatti, la riforma fiscale era selettiva sia sul piano materiale (per una serie di motivi che esulano dal nostro tema), sia su quello regionale, in quanto la riforma fiscale prevedeva un'aliquota d'imposta delle società a Gibilterra che era generalmente inferiore a quella applicata alle società del Regno Unito.

A seguito di ricorso presentato da Gibilterra e Regno Unito, il Tribunale di primo grado nel 2008 annullava la decisione della Commissione<sup>40</sup>. Nella sua sentenza il Tribunale riteneva che la decisione della Commissione sulla selettività materiale presentasse errori d'analisi che ne viziavano il risultato. Inoltre, il Tribunale riteneva che l'ambito di riferimento per valutare la selettività regionale della riforma avrebbe dovuto corrispondere esclusivamente ai confini del territorio di Gibilterra e non a quelli del Regno Unito, basandosi sostanzialmente sui criteri elaborati dalla Corte nella sentenza relativa al regime fiscale delle isole Azzorre<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Geelhoed del 20 ottobre 2005 nella causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, punto 53.

<sup>39</sup> Commissione Europea, Decisione del 30 marzo 2004, 2005/261/CE, relativa *al regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra*, in *GUCE* L85 del 2.4.2005, 1.

<sup>40</sup> Tribunale di primo grado, cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *Racc.* 2008, II-3745; sul tema v. P. Rossi Maccanico, *Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2009, 63.

<sup>41</sup> Sentenza nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *cit.*, punti da 81 a 116.

Chiamata a pronunciarsi in seconda istanza sulla decisione del Tribunale, la Corte l’ha cassata, dichiarando che è stato il Tribunale ad aver commesso un errore di diritto considerando che la proposta di riforma tributaria non conferiva vantaggi selettivi sul piano della cd. “selettività materiale” alle società *offshore* operanti a Gibilterra. Così decidendo, la Corte ha ritenuto superfluo esaminare anche i motivi attinenti alla selettività regionale e allo *status* di Gibilterra, non aggiungendo, per il momento, un nuovo capitolo alla saga della “selettività regionale”<sup>42</sup>.

### ***5. Zona franca integrale e federalismo fiscale***

Come rilevato prima di procedere alla disamina degli orientamenti europei, la creazione di una zona franca integrale, concernente le imposte dirette, comporterebbe la previsione di una norma nazionale volta ad esonerare in tutto o parte da tributi erariali le imprese localizzate nel territorio della regione, oppure l’esercizio di una potestà impositiva regionale volta a riconoscere tale esonero in relazione a quei tributi per i quali essa dispone di prerogative, riconosciute dalla legge nazionale, che le consentono di effettuare eventualmente manovre sulle aliquote.

Prima di trarre le conclusioni, con riguardo alla regione Sardegna e al progetto di zona franca integrale, scaturenti dagli orientamenti europei appena descritti, occorre rilevare che allo stato attuale non risulta ancora concluso il cammino volto ad implementare compiutamente, in relazione alla regione, il federalismo fiscale.

Come si ricorderà, la l. n. 42 del 2009 ha espressamente previsto, all’art. 27, che i principi propri di tale legge sarebbero stati traslati, all’interno dei singoli ordinamenti delle regioni ad autonomia differenziata, attraverso le modalità previste dagli statuti, che dispongono, di regola, una commissione paritetica volta all’approvazione “congiunta” delle norme attuative dello Statuto e delle relative disposizioni di modifica<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Corte di Giustizia, 15 novembre 2011, nelle cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione/Gibilterra*), punto 110. Per un’approfondita analisi della decisione della Corte e delle interessanti Conclusioni dell’Avvocato generale Jääskinen, si rinvia a P. Rossi Maccanico, *Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distorsions*, in *Intertax*, 2/2012, 92 e P. Rossi Maccanico, *From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 637.

<sup>43</sup> Senza entrare nel merito dei profili procedurali – che se occorre potranno essere approfonditi successivamente – va in questa sede rilevato che la Corte Costituzionale (v. Corte Cost., 10 giugno 2010, n. 201) che ha avuto modo di chiarire che alle regioni a statuto speciale sono applicabili solo alcune delle disposizioni indicate nella l. n. 42 del 2009, poiché essa, all’art. 1, comma 2, introduce una vera e propria

Senonché, il coordinamento tra la finanza regionale e la nuova finanza statale risultante dall’approvazione del federalismo non ha prodotto un sostanziale stravolgimento del precedente sistema, limitandosi ad attribuire il gettito di talune imposte erariali agli enti locali (Irpef sui redditi fondiari, imposta di registro, ipotecaria e catastale, etc.), a rimodulare su nuove basi imposte già esistenti (Ici - Imu), o comunque ad attribuire agli enti locali nuove forme di potestà tributaria di impatto limitato (imposta di soggiorno).

Su questa base, il federalismo fiscale non è stata un’occasione per ripensare il sistema tributario, di talché non vi sono concrete possibilità che, per quanto interessa in questa sede, le imposte erariali applicabili alle imprese – e segnatamente l’Ires – possano essere “regionalizzate” nel senso di attribuire alle regioni prerogative volte a consentire manovre sulle aliquote.

In questo senso, il federalismo fiscale è stato piuttosto un momento di riflessione sulla ripartizione delle competenze tra Stato ed enti locali e sulla conseguente attribuzione delle risorse necessarie per farvi fronte. Se l’attuazione del federalismo – procedimento tuttora in corso per Sardegna e Sicilia – è stato “solo” questo, occorre chiedersi quali passaggi sarebbero necessari per giungere ad una zona franca integrale nella quale, possibilmente, come in alcune “zone d’impresa” note nell’esperienza internazionale<sup>44</sup>, le imprese siano esonerate, pur a determinate condizioni, dalle imposte loro ordinariamente applicabili.

Al riguardo, i fronti aperti appaiono sostanzialmente due: quello dell’Irap, che affronteremo per primo essendo l’unico ambito interessato dalla regionalizzazione, e quello dell’Ires, per la quale il tema è più complesso.

---

“clausola di esclusione”, essendo univocamente stabilito che alle regioni a statuto speciale si applicano, in conformità con i loro statuti, solo le disposizioni di cui agli artt. 15, 22 e 27 della medesima legge. Si tratta delle disposizioni sulle città metropolitane, sulla perequazione infrastrutturale e sulle procedure dirette al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale. Al riguardo v. A. Quattrocchi, *L’autonomia finanziaria e tributaria siciliana tra presupposti statutari e profili evolutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1067.

<sup>44</sup> V. l’ampio studio delle Nazioni Unite, *The challenge of free economic zones in Central and Eastern Europe*, New York, 1991.

## 6. Le agevolazioni fiscali nella delega sul federalismo

L'art. 27, terzo comma, l. n. 42 del 2009, alla lettera c), dispone che le norme di attuazione del federalismo con riguardo alle regioni a statuto speciale “*individuano forme di fiscalità di sviluppo, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera mm), e alle condizioni di cui all'articolo 16, comma 1, lettera d)*”. La richiamata *lett. mm)* prevede che in conformità con il diritto comunitario, si debba privilegiare la creazione di *nuove attività d'impresa nelle aree sottoutilizzate*.

Il riferimento all'art. 16, comma 1, *lett. d)* è funzionale a richiamare gli obiettivi di promozione dello sviluppo economico e sociale, di coesione delle aree sottoutilizzate, della rimozione di equilibri strutturali ed altri obiettivi meritevoli di tutela. L'art. 27 non richiama, viceversa, la *lett. c)* del primo comma dell'art. 16, che pure avrebbe avuto un significato particolare nel caso della Sardegna, poiché prevede che ai fini degli interventi di cui all'art. 119, comma 5, cost. occorre considerare le specifiche realtà territoriali, la collocazione geografica degli enti, la loro prossimità al confine con altri Stati o con regioni a statuto speciale.

Il mancato richiamo di tale disposizione come criterio sulla cui base articolare la fiscalità di vantaggio è criticabile proprio dal momento che la Regione presenta una contiguità con i Paesi del Mediterraneo che peraltro negli ultimi anni hanno conosciuto un notevole sviluppo sotto il profilo portuale ed industriale (si pensi a Tangeri) tanto da risultare attrattivi anche per le imprese europee che hanno collocato le loro produzioni fruendo anche di misure dedicate.

In questo quadro, il tema dell'insularità - su cui più ampiamente torneremo tra breve - rileva ai fini della perequazione infrastrutturale, disciplinata dall'art. 22 della legge delega, norma che la Corte Costituzionale ha ritenuto applicabile anche alle regioni a statuto speciale<sup>45</sup>.

La legge delega, dunque, anche per le regioni ad autonomia differenziata, ha inteso imprimere alla fiscalità di vantaggio uno specifico connotato di sviluppo, onde consentire la creazione di nuove attività d'impresa. Si potrebbe dunque immaginare un'agevolazione fiscale riguardante tali tipologie di beneficiari.

---

<sup>45</sup> V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

## 7. L'Irap tra azzeramento e aiuti all'innovazione

L'art. 40 d.l. 31 maggio 2010, n. 78 aveva previsto che in anticipazione del federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del sud, alcune regioni, sia a statuto ordinario che a statuto speciale (tra cui la Sardegna)<sup>46</sup>, avrebbero potuto, con propria legge, modificare le aliquote Irap, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, deduzioni e detrazioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive. Questa facoltà era condizionata sia al rispetto della normativa europea e della giurisprudenza della Corte di giustizia, sia all'emissione di un decreto del Consiglio dei ministri diretto ad individuare il periodo d'imposta a partire dal quale le regioni interessate avrebbero potuto esercitare tale prerogativa.

Orbene, va ricordato che l'art. 16, comma 3, D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, già attribuiva a *tutte* le regioni la possibilità di effettuare variazioni dell'aliquota Irap sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni. La Commissione Europea<sup>47</sup>, in tale occasione, ha statuito che *“purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale”*.

La generalità della misura, dunque, dipende sia dall'attribuzione a tutte le regioni della prerogativa di intervenire sulle aliquote, sia dall'applicazione della riduzione senza distinguere tra un settore ed un altro, onde impedire un'obiezione di selettività materiale.

Sotto questo profilo, l'art. 40 d.l. n. 78 del 2010, essendo applicabile solo ad alcune regioni avrebbe posto un problema di incompatibilità della misura con le norme europee.

---

<sup>46</sup> Si trattava di Abruzzo, Basilicata, Molise, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia.

<sup>47</sup> Cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675.

Al contrario, la circostanza che l’agevolazione fosse da riservarsi alle sole “nuove iniziative produttive”, avrebbe consentito che l’aiuto fosse autorizzato “in deroga”, ai sensi dell’art. 107, par. 3, lettere a) e c) TFUE<sup>48</sup>.

All’art. 40 è tuttavia seguita l’approvazione, per le regioni a statuto ordinario, del D. Lgs. n. 68 del 2011, il cui art. 5, applicabile dal 2013, conferma la potestà delle medesime in punto di riduzione delle aliquote (compreso l’azzeramento) nonché di previsione di deduzioni e detrazioni. La norma stessa, oltre a non prevedere che tali benefici debbano essere riservati alle sole nuove iniziative produttive, dispone che gli effetti finanziari derivanti dalla concessione dell’agevolazione debbano rimanere ad esclusivo carico del bilancio regionale e conseguentemente il minor gettito non sarà compensato da alcun trasferimento statale<sup>49</sup>. Questo accorgimento è previsto proprio al fine di escludere una delle obiezioni di cui s’è detto con riferimento alla sentenza Azzorre, cioè la necessità che l’ente sub-statale sia dotato di autonomia finanziaria.

L’art. 5 vale tuttavia per le sole regioni a statuto ordinario ed è una norma successiva alle disposizioni già approvate con riguardo al coordinamento della finanza del Friuli Venezia Giulia con la nuova finanza statale (art. 1, comma 157, l. 13 dicembre 2010, n. 220). Tra tali norme rientra anche la previsione che nel rispetto delle norme dell’Unione Europea sugli aiuti di Stato, la Regione, tra l’altro, possa “*con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, modificare le aliquote, in riduzione, oltre i limiti attualmente previsti, (...), prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni d’imposta e deduzioni dalla base imponibile*”.

Sulla base di quanto detto, è evidente che in sede di definizione del coordinamento della nuova finanza regionale sarda, occorrerà una specifica disposizione che stabilisca le prerogative regionali in punto di Irap ed è opportuno che essa sia modellata sulla base dell’art. 5 d. Lgs. n. 68 del 2011.

---

<sup>48</sup> Così F. Fichera, Divieto di aiuti di Stato e fiscalità di vantaggio. L’attuazione del federalismo fiscale in Italia, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 623-24, ove l’A. richiama la lettera 22 novembre 2000 dell’allora Commissario europeo alla concorrenza, Monti, il quale indicava che avrebbe potuto essere qualificato come aiuto di Stato al funzionamento l’eventuale introduzione di un’aliquota Ipeg ridotta limitata alle sole imprese aventi sede nel Mezzogiorno. Nella lettera si leggeva che si sarebbe potuti giungere a conclusioni diverse qualora si fosse trattato di aiuti regionali destinati a nuovi investimenti o a nuova occupazione.

<sup>49</sup> L’azzeramento e la riduzione sono sottoposti a due limiti, dal punto di vista “interno”: che la regione non sia sottoposta ad un piano di rientro per deficit sanitario e che, allo stesso tempo, la maggiorazione dell’addizionale Irpef non sia superiore a 0,5%.

Sulla base di tale disposizione - e previo conseguimento di apposita deroga mediante notifica della misura alla Commissione europea - proprio allo scopo di favorire la creazione di nuove attività d'impresa come previsto dal combinato disposto degli art. 27, comma 3, *lett. c)* e art. 2, comma 2, *lett. mm)* l. n. 42 del 2009, si potrà certamente valutare di introdurre in Sardegna, con legge regionale, una riduzione di aliquota riservata alle nuove iniziative produttive avviate entro una certa data, affinché queste, per un determinato numero di periodi d'imposta possano beneficiare di un minor carico fiscale.

Anche al fine di evitare eccezioni con riguardo a trattamenti discriminatori sul piano interno e/o comunitario, il beneficio andrebbe riservato a *tutte* le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo che integrino in Sardegna il presupposto d'imposta, senza distinguere tra settore di appartenenza dell'impresa, forma giuridica dell'attività, collocazione geografica della sede legale (nel caso di società) o del domicilio fiscale del soggetto che esercitando un'attività nel territorio della regione realizza un valore della produzione tassabile ai fini Irap.

In alternativa, in luogo della riduzione di aliquota, ove troppo onerosa per la finanza regionale, si potrebbe valutare il riconoscimento, sempre su base temporanea e generale, di una deduzione dalla base imponibile – eventualmente in misura percentuale – o ancora trovare una formula che combini le due ipotesi (riduzione per un periodo d'imposta, deduzione per i successivi due); oppure, da ultimo, se davvero vi fossero le condizioni, prevedere l'azzeramento. Se del caso si potrebbero disporre ulteriori condizioni qualora l'iniziativa imprenditoriale o professionale riguardi i giovani o le donne.

Va oltremodo osservato che vi è un'altra area sulla quale l'Unione Europea ha ritenuto di concentrare i propri sforzi e che sembra particolarmente coerente con il contenuto della legge delega in punto di fiscalità di vantaggio. Si tratta degli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione, che hanno trovato spazio all'interno della c.d. *General Block Exemption Regulation* (Regolamento, 6 agosto 2008, n. 800) che dichiara a priori compatibili con il mercato comune alcune categorie di aiuti, da porre in essere mediante sovvenzioni dirette, contributi in conto interessi, prestiti, o anche mediante sgravi fiscali.

All'interno del regolamento si rileva (v. considerando n. 58) che gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione rivestono un'importanza particolare specie per le PMI, poiché uno dei loro svantaggi strutturali consiste nelle difficoltà che tali imprese

possono incontrare ad accedere a nuovi sviluppi tecnologici, al trasferimento di tecnologia o a personale altamente qualificato.

A talune condizioni sono ritenuti compatibili con il mercato comune e sottratti all’obbligo di notifica preventiva alla Commissione sia gli *aiuti a nuove imprese innovative* (art. 35)<sup>50</sup> sia quelli per *servizi di consulenza in materia di innovazione e per servizi di supporto all’innovazione* (art. 36)<sup>51</sup>. L’aiuto è destinato a coprire sia i costi dei servizi in materia d’innovazione<sup>52</sup>, sia quelli per i servizi di supporto all’innovazione<sup>53</sup>.

Si tenga presente che queste disposizioni, poiché contenute all’interno di un regolamento, sono direttamente applicabili da parte degli Stati membri e dalle loro articolazioni istituzionali, senza la necessità di alcuna normativa interna di recepimento (v. anche art. 117, comma 1, cost.).

In passato, la normativa statale aveva introdotto un credito d’imposta per la ricerca industriale<sup>54</sup> (art. 1, commi 280-284, l. 27 dicembre 2006, 296) riconosciuto nella misura del 10% dei costi sostenuti dalle imprese. La norma, la cui vigenza era stata inizialmente fissata per un triennio, è stata abrogata dall’art. 23, comma 7, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, decreto in base al quale è stato istituito, presso il Ministero dello Sviluppo economico, un “fondo per la crescita sostenibile”, destinato alla promozione di progetti di ricerca, sviluppo e innovazione di rilevanza strategica per il rilancio della

---

<sup>50</sup> Non vi è obbligo di notifica purché: i) il beneficiario sia una piccola impresa esistente da meno di sei anni al momento della concessione dell’aiuto; ii) i costi di ricerca e sviluppo del beneficiario rappresentino almeno il 15% del totale dei suoi costi operativi in almeno uno dei tre anni precedenti la concessione dell’aiuto, oppure, nel caso di una start up senza antefatti finanziari, nella revisione contabile del suo periodo fiscale corrente, certificato da un revisore dei conti esterno; iii) gli aiuti non superino 1 milione di euro; iv) il beneficiario fruisca di aiuti una sola volta nel periodo in cui corrisponde alla definizione di nuova impresa innovativa. E’ evidente che il riferimento allo start up – e dunque all’avvio dell’impresa – è perfettamente coerente con il disposto della lett. mm) del secondo comma dell’art. 2 l. n. 42 del 2009.

<sup>51</sup> Non vi è obbligo di notifica qualora: i) il beneficiario sia una PMI e possieda una certificazione nazionale o europea (in assenza di certificazione l’aiuto è inferiore); ii) l’aiuto non superi l’importo massimo di 200.000 euro per beneficiario nell’arco di un triennio; iii) il beneficiario utilizzi l’aiuto per acquistare i servizi a prezzo di mercato, oppure al prezzo di costo, maggiorato di un utile ragionevole, se il fornitore è un ente senza scopo di lucro.

<sup>52</sup> Si tratta (art. 36, par. 6, lett. a) di servizi di consulenza gestionale, assistenza tecnologica, servizi di trasferimento tecnologie, formazione, consulenza in materia di acquisizione, commercializzazione, e protezione dei diritti di proprietà intellettuale e di accordi di licenza, consulenza sull’uso delle norme),

<sup>53</sup> Si fa riferimento (art. 36, par. 6, lett. b) ai costi relativi a locali per ufficio, banche dati, biblioteche tecniche, ricerche di mercato, utilizzazione di laboratori, etichettatura di qualità, test e certificazione).

<sup>54</sup> Come definita nella Comunicazione della Commissione 2006/C323/01.

competitività del sistema produttivo, in particolare del Mezzogiorno<sup>55</sup>, e per la promozione della presenza internazionale delle imprese e l’attrazione di investimenti dall’estero, in raccordo con le azioni che saranno attivate dall’I.C.E. (Agenzia per la promozione all’estero e l’internazionalizzazione delle imprese italiane).

Va peraltro segnalato che la Commissione Europea si è già occupata di aiuti alla ricerca ed all’innovazione concessi da enti sub-statali, manifestando apertura in relazione ad un caso spagnolo concernente i Paesi Baschi, le cui prerogative in materia tributaria hanno formato oggetto, come si è visto, della giurisprudenza della Corte di giustizia. Con una decisione del novembre 2008<sup>56</sup>, la Commissione ha ritenuto compatibili con il Trattato aiuti all’innovazione geograficamente limitati a tali paesi. Seppure la misura fosse rappresentata da un sussidio diretto in denaro, essa è stata valutata sulla base delle stesse disposizioni previste per gli aiuti in generale e quindi anche fiscali<sup>57</sup>.

Analoga esperienza è stata portata avanti in Vallonia, la regione belga che a partire dal 2005 ha puntato su incentivi alla ricerca capaci di attrarre nuove iniziative produttive.

Un’agevolazione quale quella ipotizzata, essendo fondata su un regolamento europeo diretto a disciplinare gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo ed all’innovazione, potrebbe incontrare il favore della Commissione Europea, tanto più in presenza di una norma interna volta ad assicurare che effettivamente la Regione sopporti direttamente il minor gettito fiscale senza ottenere compensazioni di fonte statale.

Per quanto sinora esposto, è da ritenere che il segmento Irap della ipotizzata “zona franca integrale” potrebbe prestarsi ad essere realmente attuato, purché, come detto, dal lavoro della commissione paritetica emerga la scelta di introdurre una disposizione che, come per le regioni a statuto ordinario, consenta alla regione di incidere sulla sua applicazione (sino all’azzeramento) facendosi carico delle conseguenze finanziarie di tale scelta.

---

<sup>55</sup> La norma contiene un particolare riferimento [art. 23, comma 2, lett. b)] al rafforzamento delle strutture produttive, in particolare del Mezzogiorno, al riutilizzo di impianti produttivi e al rilancio di aree che versano in situazioni di crisi complessa di rilevanza nazionale tramite la sottoscrizione di accordi di programma.

<sup>56</sup> Comm. Eur., 26 novembre 2008, C(2008) 7522, in <http://ec.europa.eu/competition/eojade/isef/index.cfm>.

<sup>57</sup> Ai fini della disciplina di cui agli artt. 107-109 TFUE, si fa riferimento a tutti gli interventi che, in varia forma, riducono i costi che normalmente gravano sul bilancio di un’impresa. In giurisprudenza v. Corte giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-159/01.

Si potrà valutare oltremodo che tale agevolazione Irap (o altra agevolazione di portata più limitata) sia modellata sulla base delle norme relative agli aiuti allo sviluppo, alla ricerca e all'innovazione.

### **8. Tassazione delle imprese**

Se per l'Irap, come visto, il sistema tributario interno si presta all'attuazione di misure rispondenti ai parametri evocati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, maggiori complessità si pongono in relazione all'Ires, nella misura in cui un progetto di zona franca integrale d'impresa dovrebbe prevedere, in alternativa, un'esenzione o comunque una riduzione di aliquota per le imprese localizzate nel territorio sardo o quantomeno per i redditi degli stabilimenti collocati in detta area a prescindere che essi appartengano ad imprese aventi sede legale in Sardegna o altrove.

Al riguardo va anzitutto osservato che allo stato attuale della legislazione italiana, l'Ires è una imposta erariale, in relazione alla quale le regioni, sia a statuto ordinario che speciale<sup>58</sup>, non sono chiamate ad esercitare alcuna potestà propria, nemmeno in termini di applicazione di eventuali addizionali; il suo gettito, tuttavia, per disposizione espressa dello Statuto sardo, spetta in larga parte alla regione<sup>59</sup>.

Ne consegue che una misura di esenzione, totale o parziale, da tale imposta, andrebbe introdotta mediante una norma statale. Questo ultimo aspetto potrebbe essere ritenuto già sufficiente per escludere che i principi elaborati dalla giurisprudenza europea possano soccorrere nel caso di specie, poiché tali orientamenti sono comunque maturati in contesti normativi nei quali l'ente sotto-ordinato, dunque l'autorità locale, erano direttamente coinvolti nell'adozione delle scelte concernenti le imposte di cui trattasi.

Pare oltremodo opportuno precisare che si dubita che una legge statale volta ad introdurre una esenzione totale o parziale da Ires possa essere adottata con il procedimento riservato all'attuazione delle disposizioni statutarie. Laddove infatti l'art. 10 dello Statuto prevede che la Regione, al fine di favorire lo sviluppo economico

---

<sup>58</sup> Si segnala che in altri statuti speciali, come quello della Regione Sicilia, la individuazione della quota dei tributi sui redditi ad essi relativa è funzionale all'attribuzione del relativo gettito alla regione, senza che la medesima possa tuttavia esercitare alcuna potestà tributaria sui tributi stessi. Si tratta peraltro di una norma sostanzialmente inattuata. Al riguardo, v. S. Sammartino, *Stabilimenti ed impianti in Sicilia di imprese aventi sede fuori dal territorio della regione*, in Atti preparatori del convegno La stabile organizzazione, Milano, 10-11 ottobre 2013, 365.

<sup>59</sup> Si tratta dei sette decimi, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) dello Statuto.

dell'Isola, può disporre, esenzioni e agevolazioni fiscali per nuove imprese, tale disposizione precisa che ciò possa avvenire nei limiti della propria competenza tributaria, competenza che in relazione ad un'imposta erariale sarebbe da escludere.

Quindi le alternative paiono essere due: *i*) lo Stato attribuisce alla regione il potere di intervenire sulle aliquote, ma in tal caso tale prerogativa andrebbe attribuita a tutte le regioni, con previsione che esse, nel prevedere riduzioni, non distinguano per settori di attività; *ii*) lo Stato, come nell'ipotesi di partenza, prevede appunto una riduzione limitata alla Sardegna.

Senonché, non si potrebbe trascurare che una norma statale volta ad esonerare le imprese sarde da Ires (*rectius*: i redditi degli stabilimenti sardi appartenenti ad imprese aventi sede legale ovunque) darebbe luogo ad una evidente ipotesi di selettività geografica, poiché si introdurrebbe una misura fiscale la cui efficacia sarebbe limitata ad una determinata area, la Sardegna, escludendo tutte le altre imprese localizzate altrove.

In questo ultimo caso gioverebbe poco, a nostro avviso, argomentare sulla base della giurisprudenza europea sugli aiuti regionali, poiché per l'appunto tali orientamenti sono maturati in relazione a potestà esercitate dalle articolazioni territoriali dello Stato e non dallo Stato centrale. In tal modo non verrebbe nemmeno in rilievo il profilo di autonomia amministrativa che viceversa deve ricorrere allorché l'ente sotto ordinato intenda introdurre agevolazioni mediante una propria legge regionale.

In altri termini, quella prospettata – aliquota Ires ridotta limitata alla Sardegna – pare essere un'ipotesi di selettività geografica “pura”, rispetto alla quale non pare dirimente una “autonomia finanziaria negoziata”, pure prospettata durante i rapporti intercorsi, in base alla quale la Regione, peraltro destinataria dei sette decimi del gettito, potrebbe valutare di rinunciarvi (reperendo risorse da altre fonti o intervenendo sulle proprie spese) rifondendo allo Stato centrale la quota di sua competenza (tre decimi).

Vi sono dunque i presupposti perché la misura ipotizzata possa essere considerata come aiuto di Stato.

Ciò premesso, va comunque considerato che in tal caso essa potrebbe nondimeno essere considerata compatibile con il mercato comune qualora sia giustificata in base alla natura o alla struttura del sistema tributario nazionale (ciò che non rileva nella specie), oppure rientri in una delle deroghe previste dal Trattato, segnatamente quella relativa agli aiuti regionali, piano sul quale occorre spostare l'indagine approfondendo la rilevanza del profilo dell'insularità nel diritto UE.

## 9. Diritto europeo ed insularità

### 9.1. La nozione

La legislazione - primaria e secondaria - dell'UE non offre una definizione concreta di *isola* o di *insularità*, e per quanto possa sembrare *self evident*, la presenza nell'UE di alcuni Stati membri che rientrano interamente nel concetto geografico in questione pone la necessità di fare qualche distinzione sul piano pratico e giuridico.

La Corte di giustizia ha avuto occasione di pronunciarsi sull'argomento, ma non è andata più in là della mera definizione geografica. In una sentenza del 2004<sup>60</sup> ha precisato che *in un contesto marittimo (sic) si definisce isola una superficie di terraferma emersa in modo durevole dalle acque marine*. Nella causa in questione la nozione di *isola*, che la Grecia pretendeva applicare all'intero Peloponneso, aveva una rilevanza particolare, in quanto avrebbe permesso una limitazione – ingiustificata, secondo la Corte - alla libera prestazione dei servizi in materia di cabotaggio intracomunitario.

In precedenza, il Parlamento europeo, in una sua risoluzione del 1998<sup>61</sup> ne aveva tentato una definizione geo-politica. Per l'istituzione europea, una *regione insulare è una parte di un paese membro interamente circondata dal mare, senza alcun legame fisso con il continente e non ospitante una capitale dell'Unione*.

Leggermente più elaborata la definizione offerta, a fini statistici, da Eurostat<sup>62</sup>.

Secondo tale definizione, che fa riferimento a cinque criteri fondamentali, tutti oggettivi e misurabili,<sup>63</sup> un'isola deve: 1) avere una superficie di almeno un chilometro quadrato, 2) essere distante almeno un chilometro dalla terraferma, 3) avere una popolazione che vi risiede stabilmente di almeno 50 abitanti, 4) non avere legami permanenti con il

---

<sup>60</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2004, nella causa C-288/02 (*Commissione /Repubblica Ellenica*), punto 42; *Racc.* 2004, I-10102.

<sup>61</sup> Parlamento Europeo, *Risoluzione sui problemi delle regioni insulari dell'Unione europea*, doc. A4-0118/98; *GUCE* C195 del 22.6.1998, 59.

<sup>62</sup> Citato nel parere d'iniziativa del 10 luglio 2008 del Comitato Economico e Sociale Europeo sul tema *Una migliore integrazione nel mercato interno come fattore chiave di coesione e di crescita per le isole* (2009/C 27/26); in *GUUE*, C27, del 3.2.2009, 123.

<sup>63</sup> Università di Palermo (CISECOM), *Svantaggi relativi derivanti dall'handicap geografico dell'insularità ed effetti sulla competitività*, 2006, 12.

continente, 5) non annoverare fra le proprie città la capitale di uno Stato membro dell'UE.

Usando questo criterio selettivo, che esclude le isole principali di Regno Unito, Irlanda, Cipro e Malta, ventiquattro regioni europee, abitate da poco meno di 14 milioni di cittadini dell'Unione rientrano nella definizione di *regione insulare*<sup>64</sup>. Ovverosia il 3,5% della popolazione dell'UE.

In Italia, oltre alla Sicilia ed alla Sardegna, altre 29 isole minori rientrerebbero in questa definizione; la Sardegna, da sola, rappresenterebbe poco più del 10 per cento dell'insieme dei cittadini europei *insulari* così definiti a fini statistici.

Il Comitato economico e sociale europeo (CESE), dopo un primo parere nel 2008<sup>65</sup>, ha recentemente ribadito<sup>66</sup> di considerare questa definizione del concetto di *isola* totalmente inadeguata e ne ha chiesto una revisione, al fine di prendere in conto le nuove realtà dell'UE allargata, che comprende Stati membri insulari.

Per il CESE sarebbe opportuno rivedere ed allargare il concetto, fermandosi alla semplice constatazione che un'isola è un territorio non raggiungibile a piedi. Nel definire un'isola sarebbe inoltre opportuno tenere presente la Dichiarazione n. 33 del Trattato di Lisbona, che recita: *la conferenza ritiene che il riferimento alle regioni insulari contenuto nell'articolo 174 possa includere gli Stati insulari nella loro interezza, a condizione che siano rispettati i criteri necessari.*

## 9.2. Lo svantaggio insulare

Le isole europee necessitano di maggiori risorse finanziarie - da parte dello Stato membro o dell'Unione - rispetto alle regioni continentali?

L'insularità potrebbe giustificare l'introduzione di regimi fiscali regionali di vantaggio in deroga alle disposizioni dell'UE in materia di mercato interno ed aiuti di Stato?

Uno studio condotto dalla Commissione europea nel 2002<sup>67</sup> risponde positivamente alla prima di queste domande, ma solo per alcuni aspetti peculiari. In particolare, nell'analisi

---

<sup>64</sup> Garcia T., *Insularité et droit communautaire: la possibilité d'une île?*, in *Revue du Marché commun et de l'UE*, 2010/1, 30.

<sup>65</sup> Comitato Economico e Sociale Europeo, parere 10 luglio 2008, n. 2009/C 27/26, *cit.*

<sup>66</sup> Comitato Economico e Sociale Europeo, parere di iniziativa del 28 marzo 2012, sul tema Problemi specifici delle isole (2012/C 181/03); in GUUE, C181 del 21.6.2012, 7.

<sup>67</sup> Commissione Europea, *Analysis of the EU island regions*, 2003, citato da R. Prodi, *Le isole fra riforme e allargamento*, discorso tenuto al Convegno *Le regioni dell'insularità*, tenutosi a Sassari il 24 gennaio 2003.

introduttiva, si nega il luogo comune per cui le isole generino necessariamente povertà e arretratezza.

Secondo tale studio (che si è basato sull'insieme delle situazioni insulari dell'UE) i principali fattori negativi che contraddistinguono le regioni insulari sono piuttosto la dimensione ridotta della popolazione e l'effettiva perifericità.

Questo secondo fattore è diverso dalla perifericità geografica o dal concetto di *ultraperifericità* citato nel Trattato, ed è determinato da un insieme di elementi quali la velocità e la frequenza dei trasporti. Secondo questo studio, inoltre, all'insularità si aggiungono frequentemente altre condizioni sfavorevoli. Ad esempio, quasi tutte le isole dell'Unione sono anche regioni montuose. Inoltre, le attività economiche delle isole europee si incentrano prevalentemente su attività tipiche: la pesca, il turismo e l'agricoltura. Da questo punto di vista, la mancanza di diversificazione delle economie insulari rischia di renderle vulnerabili, particolarmente nei momenti di crisi economica generalizzata.

Come si è detto in precedenza, l'azione di rafforzamento della coesione economica, sociale e territoriale descritta nel TFUE punta a *ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite* (TFUE, articolo 174, secondo comma). Tra le regioni che si trovano in questa situazione oggettiva d'arretratezza rispetto al livello di sviluppo medio dell'Unione, il TFUE prevede che *un'attenzione particolare* sia rivolta alle *regioni insulari* (TFUE, articolo 174, terzo comma), senza però esplicitare ulteriormente questo concetto.

È stato osservato<sup>68</sup> che le imprese delle regioni insulari (non ultraperiferiche), trovandosi comunque a margine del continente, possono subire gravi perdite di competitività a causa degli oneri rappresentati dalle spese di trasporto, molto più elevate di quelle sostenute in qualsiasi altro territorio del continente europeo per il fatto di non poter accedere facilmente a ferrovie e autostrade, né agli altri sistemi di trasporto terrestri. Tutto ciò rappresenta un vero e proprio handicap in una zona di libero scambio quale il mercato unico dell'UE.

All'ostacolo oggettivo rappresentato dall'insularità cerca di porre rimedio l'articolo 170 del TFUE: per contribuire al raggiungimento di un vero mercato unico in un'Europa coesa, e permettere all'insieme delle *collettività regionali e locali di beneficiare pienamente dei vantaggi derivanti dall'instaurazione di uno spazio senza frontiere*

---

<sup>68</sup> Interrogazioni scritte E-0331/03 del 10 febbraio 2003 e E-2303/01 del 31 luglio 2001, rivolte da membri del Parlamento europeo alla Commissione.

*interne*, l'UE favorisce lo sviluppo di reti transeuropee nei settori delle infrastrutture dei trasporti, delle telecomunicazioni e dell'energia. Nel favorire l'accesso a tali reti, l'Unione *tiene conto in particolare della necessità di collegare alle regioni centrali dell'Unione le regioni insulari*.

In questo senso, gli Stati membri sono, per esempio, liberi di imporre *oneri di servizio pubblico* a norma della legislazione UE<sup>69</sup> sulle rotte intracomunitarie dei vettori aerei che collegano le isole al continente, o le cd. *isole delle isole* (per esempio, Sant'Antioco o La Maddalena), qualora considerino tali collegamenti come vitali per lo sviluppo economico di una regione. Tale discrezionalità trova però precisi limiti nelle procedure e nel campo stesso d'applicazione di tali disposizioni. In ogni caso, come precisato dalla Commissione europea a più riprese<sup>70</sup> non spetta a quest'ultima, valutare tali scelte, né pronunciarsi sul merito.

Da una prima lettura del TFUE appare pertanto evidente che *l'insularità, di per sé, non è sufficiente ad assicurare un accesso privilegiato alle politiche dell'UE, ma può fungere in qualche modo da acceleratore nel caso in cui la regione in questione si trovi in una situazione oggettiva di disagio economico.*

Occorre dunque che la Regione avvii un separato approfondimento per chiarire quale sia il divario attuale del livello di sviluppo della Sardegna rispetto alle altre regioni italiane e alla media europea e, di conseguenza, determinare se tale divario possa giustificare un adeguato intervento dei fondi europei.

Mentre tale approfondimento esula dal presente lavoro, occorre piuttosto in questa sede concentrarsi su un altro quesito: in che modo l'UE offre *un'attenzione particolare* (art. 174 TFUE) o *tiene conto* (art. 170 TFUE) dell'insularità? Tutto ciò potrebbe, in astratto, giustificare un intervento mirato sul piano della fiscalità regionale?

Un aiuto può venirci da un'interpretazione esegetica dei trattati europei.

L'attuale terzo comma dell'art. 174 del TFUE è stato introdotto nelle carte fondamentali dell'Unione con il Trattato di Amsterdam (art. 130A). La Conferenza intergovernativa (CIG) che lo ha introdotto ha allegato a quel Trattato una *dichiarazione* esplicativa sul punto in questione (Dichiarazione n. 30): *la conferenza riconosce che le regioni insulari*

---

<sup>69</sup> Regolamento (CE) n.1008/2008, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 settembre 2008, che ha abrogato il Regolamento n.2408/ 1992, *recante norme comuni per la prestazione di servizi aerei nella Comunità*; in *GUUE*, L293 del 31.10.2008, 3.

<sup>70</sup> Risposta del Commissario europeo De Palacio del 12.12.2000, all'interrogazione scritta E-3274/00 (On.le Sgarbi), del 20.10.2000; *GUCE*, C163E del 6.6.2001, 71; si vedano altresì le interrogazioni E-0512/99 (On.le Parodi), dell'8 marzo 1999; e P-0414/99 (On.le Viola), del 19 febbraio 1999.

*soffrono, a motivo della loro insularità, di svantaggi strutturali il cui perdurare ostacola il loro sviluppo economico e sociale. La conferenza riconosce pertanto che la legislazione comunitaria deve tener conto di tali svantaggi e che possono essere adottate misure specifiche, se giustificate, a favore di queste regioni per integrarle maggiormente nel mercato interno a condizioni eque.*

Benché le *dichiarazioni* non abbiano gli effetti vincolanti del Trattato, sembrerebbe quindi che il legislatore costituzionale europeo abbia considerato positivamente la possibilità di adottare *misure di favore* - anche di natura fiscale, ovviamente - verso queste regioni, ma soltanto quando siano *giustificate* da situazioni oggettive di svantaggio<sup>71</sup>.

Vale la pena di rilevare che - come la Corte ha spesso ricordato proprio agli Stati membri in molte sue decisioni in materia fiscale - per il diritto dell'UE, non si ha una discriminazione soltanto quando si applicano norme diverse a situazioni analoghe, ma anche quando si applica la stessa norma a situazioni oggettivamente diverse<sup>72</sup>. Sembrerebbe logico aspettarsi che tale principio basilare non serva soltanto all'interpretazione della normativa interna degli Stati membri relativa a situazioni transfrontaliere, ma guidi altresì l'operato del legislatore europeo nelle sue scelte di armonizzazione legislativa.

Il Parlamento europeo, nella Risoluzione del 1998 *sui problemi delle regioni insulari dell'Unione europea*, sopra citata, chiedeva espressamente alla Commissione di dare un effetto concreto - anche in materia fiscale - alla Dichiarazione sull'insularità formulata dalla CIG in occasione del Trattato di Amsterdam, prendendo in considerazione la possibilità di introdurre *misure fiscali di armonizzazione che tengano conto della specificità di queste regioni*.

Secondo il Parlamento europeo, le regioni insulari dovrebbero poter beneficiare di progetti-pilota relativi alla riduzione dell'Iva nei settori a grande intensità di manodopera (quale il settore alberghiero) così come d'altronde previsto dallo stesso Consiglio al fine di promuovere l'occupazione<sup>73</sup>. Inoltre si richiedeva alla Commissione

---

<sup>71</sup> Al riguardo, v. A. E. La Scala, Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana, in *Rass. trib.*, 2005, 1511.

<sup>72</sup> V. ad esempio, Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, nella causa C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*), *cit.*, punto 30.

<sup>73</sup> Conclusioni del Consiglio europeo straordinario sull'occupazione, tenutosi a Lussemburgo il 20-21 novembre 1997.

europea di studiare *incentivi fiscali e finanziari* tali da promuovere *lo sviluppo endogeno delle regioni insulari*.

Nella Risoluzione parlamentare si sottolineava l'esigenza - per l'insieme delle regioni insulari - di una valutazione meno rigorosa delle misure identificate come *dannose* sulla base dei criteri contenuti nel Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese<sup>74</sup>. In realtà, il Codice di condotta, al punto G, tiene già conto di una molteplicità di realtà insulari: le *regioni (insulari) ultraperiferiche* e le *piccole isole* (indipendentemente dalla loro ubicazione geografica)<sup>75</sup>.

D'altronde la possibilità di adottare misure specifiche per le regioni insulari ultraperiferiche è prevista nello stesso TFUE, all'art. 349, ma tra tali regioni insulari non è inclusa la Sardegna<sup>76</sup>. La proposta di allargare questa eccezione all'insieme delle regioni insulari, avanzata a più riprese nelle conferenze intergovernative che hanno preceduto le diverse riforme dei trattati, invece, non è stata mai accolta.

Va infine osservato che anche isole maggiori europee, non ultra-periferiche, fruiscono o hanno fruito di misure fiscali di favore ed eccezioni alla normativa comunitaria, ma, generalmente, soltanto in via temporanea.

Questa sembra pertanto, ad oggi, la sola via percorribile per l'introduzione di eventuali misure di *fiscalità di vantaggio* per l'intero territorio della Regione Sardegna. Per citare un esempio recente, la Direttiva relativa all'accisa sulle sigarette, prevede una riduzione dell'aliquota per la Corsica fino al 31 dicembre 2015. La deroga è giustificata dalla necessità di *non nuocere all'equilibrio economico e sociale dell'isola*<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti dei Governi degli Stati Membri, riuniti in sede di Consiglio, *su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese* (allegato 1 alle Conclusioni del Consiglio del 1° dicembre 1997 *in materia di politica fiscale*; in *GUCE* C2 del 6.1.1998, 2.

<sup>75</sup> Documento del Consiglio UE, SN 4901/99 del 29 novembre 1999, punti 19-21.

<sup>76</sup> *Tenuto conto della situazione socioeconomica strutturale della Guadalupa, della Guyana francese, della Martinica, della Riunione, di Saint Barthélemy, di Saint Martin, delle Azzorre, di Madera e delle isole Canarie, aggravata dalla loro grande distanza, dall'insularità, dalla superficie ridotta, dalla topografia e dal clima difficili, dalla dipendenza economica da alcuni prodotti, fattori la cui persistenza e il cui cumulo recano grave danno al loro sviluppo, il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta misure specifiche volte, in particolare, a stabilire le condizioni di applicazione dei trattati a tali regioni, ivi comprese politiche comuni ... in particolare politiche doganali e commerciali, politica fiscale, zone franche, ...*(art. 349 TFUE, par. 1 e 2).

<sup>77</sup> Art. 12, secondo comma, della Direttiva 2011/64 del Consiglio del 21 giugno 2011, *relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato*; si veda altresì il *considerando* 22; *GUUE*, L176 del 5.7.2011.

Alla luce di questo spunto, vale la pena di esaminare più da vicino le misure fiscali adottate da quest'altra isola mediterranea per ricavarne elementi utili per una eventuale zona franca integrale sarda.

### ***10. La zona franca in Corsica***

Il suo carattere insulare, la sua appartenenza ad uno degli Stati membri dell'Unione Europea e la stessa prossimità geografica rendono la Corsica un riferimento di indubbia rilevanza per la Regione Sardegna. La Corsica ha invero beneficiato a più riprese di misure fiscali di favore di natura temporanea giustificate dalla sua arretratezza economica, aggravata dall'insularità.

Com'è noto, la Corsica, proprio come la Sardegna, è un'isola con notevoli problemi economici e nonostante un costante incremento del flusso turistico, sul piano generale continua a trovarsi in una posizione particolarmente arretrata rispetto al resto della Francia. Il forte sviluppo del settore dei servizi ha solo in parte compensato il progressivo declino delle esportazioni di prodotti agricoli, principalmente dovuto alla concorrenza esercitata, nei medesimi settori agricoli, dagli altri Paesi dell'area mediterranea.

Secondo il cosiddetto *indicatore sintetico*, il parametro utilizzato dalla Commissione per indicare l'intensità dei problemi regionali, la situazione della Corsica, resta ancora oggi di alcuni punti inferiore alla media della Francia continentale e della stessa UE, prima dell'ultimo allargamento<sup>78</sup>.

Risulta che la Corsica ha sempre ricevuto, sotto diverse forme, significativi aiuti dalla Francia continentale – e dalla stessa Comunità Europea<sup>79</sup> - ed è particolarmente evidente la dipendenza dell'isola rispetto al territorio nazionale continentale per quanto riguarda i flussi finanziari, la bilancia commerciale ed il mercato del lavoro.

Dal punto di vista strettamente fiscale, la Corsica usufruisce di un regime particolare che risale al 1811 e che è stato ripreso dal suo Statuto speciale (L. 30 luglio 1982). Tale regime già prevedeva vantaggi fiscali, rispetto al regime comune applicato in Francia

---

<sup>78</sup> F. Roccatagliata – S. Medici, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. it. Dir. pubbl. com.*, 1998, 619.

<sup>79</sup> Si v. ad esempio Commissione Europea, decisione 15 luglio 1987, n. 88/62/CEE, relativa all'approvazione del programma integrato mediterraneo per la Regione Corsica, diretto al finanziamento, con fondi comunitari, di progetti industriali e infrastrutture.

continentale, in materia di diritti di successione, di imposte indirette, di accise ed imposte sulle società.

Nel 1985 l'*Assemblée corsa* ne ha chiesto un ampliamento comprensivo di incentivi agli investimenti, tale da portare alla creazione di una *zona franca*. Scopo della richiesta di questi nuovi incentivi, prevalentemente in materia di fiscalità diretta, era anche quello di compensare i vantaggi perduti nel settore della fiscalità indiretta per il processo di armonizzazione dell'iva e delle accise europee<sup>80</sup>. Di conseguenza, la Francia, con la legge n. 96-1143<sup>81</sup> - in seguito al giudizio positivo, preventivo, della Commissione - ha creato in Corsica la cd. “zona franca”.

In realtà, non si trattava di una *zona franca* in senso tecnico, consistendo più semplicemente in un'area in cui era possibile godere di diversi sgravi fiscali, che sarebbero stati i seguenti:

*i)* esenzione parziale dall'imposta sugli utili, con riduzione di 17 punti percentuali rispetto all'aliquota ordinaria; *ii)* esenzione parziale dalla tassa professionale consistente in una riduzione, in misura pari al 3 per cento dell'aliquota altrimenti applicabile; *iii)* riduzione di 9 punti percentuali dei contributi previdenziali dovuti dal datore di lavoro.

Le misure indicate avrebbero potuto essere applicate per cinque anni e limitatamente alle imprese che esercitassero un'attività locale oppure alle imprese in fase di costituzione o di ampliamento.

Sempre per aiutare le imprese di piccole dimensioni in difficoltà economiche, la legge francese aveva stanziato aiuti (per 75 milioni di franchi - la misura è stata introdotta prima dell'avvento dell'euro) per un periodo complessivo di 7 anni.

Il sistema prevedeva comunque un massimale di esenzioni che non poteva in ogni caso superare l'equivalente di 50.000 euro odierni per ogni singola azienda.

La Commissione non ha sollevato obiezioni al progetto presentato dal governo francese<sup>82</sup>. Tenuto conto delle dimensioni delle imprese beneficiarie, della natura delle loro attività *e del carattere insulare della Corsica*, la Commissione ha ritenuto che gli aiuti previsti non fossero di natura tale da pregiudicare gli scambi commerciali tra Stati

---

<sup>80</sup> Parlamento Europeo, Commissione per la politica regionale, *Relazione sui problemi regionali della Corsica e della Sardegna* (Rel. On. Cabezón Alonzo), 21 marzo 1989, doc.PE 127.221/def./B, p. 10, punto 7.

<sup>81</sup> Loi n° 96-1143 del 26 dicembre 1996, *relative à la zone franche de Corse*, in *Journal Officiel* del 28 dicembre 1996, p. 19246; v. B. De Peretti, *Les Corses planchent sur leur projet de zone franche*, in *La Tribune*, 11 aprile 1996, 5.

<sup>82</sup> Comunicato stampa della Commissione europea del 16 ottobre 1996 (IP/96/933).

membri. Ciò in particolare per il settore del commercio, in quanto le imprese esistenti che appartenevano a grandi gruppi di distribuzione non avrebbero potuto beneficiare degli aiuti.

In definitiva, la decisione comunitaria ha tenuto conto delle seguenti specificità del piano di aiuti pubblici di natura fiscale:

- per le imprese esistenti l'aiuto è stato limitato al *de minimis* comunitario dell'epoca - 100.000 ECU in tre anni - riservato alle piccole e medie imprese secondo i criteri dettati dalla Commissione per il settore<sup>83</sup>. Per non falsare gli scambi tra Stati membri sono stati esclusi i settori dell'agricoltura, pesca, trasporti marittimi ed aerei. Limitatamente agli aiuti alle piccole e medie imprese a dimensione locale, la Commissione si è riservata di rivedere la propria analisi, ai sensi delle disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, qualora sviluppi futuri lo avessero giustificato;
- per le nuove imprese, l'aiuto ha tenuto conto della comunicazione della commissione sugli aiuti di Stato a finalità regionale e sugli orientamenti in materia di aiuti all'occupazione<sup>84</sup>. In questo senso il *plafond d'intensité* degli aiuti regionali per la Corsica è rimasto inferiore al 30% dell'investimento, fissandosi per l'esattezza al 29%, come risultato dell'esenzione dell'imposta sugli utili (17%), della *taxe professionnelle* (3%) e dei contributi previdenziali (9%);
- gli aiuti alle imprese in difficoltà hanno rispettato gli orientamenti comunitari *pro tempore*<sup>85</sup>: 1) indebitamento superiore del 20% alla media comunitaria delle PMI del settore; 2) bilancio in perdita da almeno due anni; 3) presenza di un concreto piano di ristrutturazione; 4) predisposizione di un rapporto annuale con annessa la lista delle imprese beneficiarie per la verifica sul cumulo di aiuti<sup>86</sup>.

Va meglio chiarito *l'ambito di applicazione temporale del regime descritto*.

Esso è stato applicabile alle imprese costituite entro il 31 dicembre 2001, che dunque avrebbero beneficiato delle agevolazioni per i primi cinque anni della loro attività. In questo senso, mentre le imprese costituite nel 1997 sarebbero passate al regime

---

<sup>83</sup> Comunicazione della Commissione *relativa agli aiuti de minimis*, in *GUCE* C 68 del 6.3.1996, 9; Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese, in *GUCE* C 213 del 24.7.1996, 4.

<sup>84</sup> Comunicazione della Commissione *sugli aiuti di Stato a finalità regionale art. 92, par. 3, lettera a)*, in *GUCE* C 163 del 4 luglio 1990, 1 e *art. 92, par. 3, lettera c)*, in *GUCE* C 282 del 26.10.1995, 11; *Orientamenti in materia d'occupazione*, in *GUCE*, C 334 del 12.12.1995.

<sup>85</sup> *Orientamenti comunitari sugli aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione*, in *GUCE* C 368 del 23.12.1994.

<sup>86</sup> Comunicazione della Commissione, in *GUCE* C 3 del 5.1.1985.

ordinario a partire dall'1 gennaio 2002, quelle sorte in prossimità della scadenza del termine (31 dicembre 2001) ne avrebbero fruito sostanzialmente sino al 2005.

Successivamente, il regime è stato prorogato per ulteriori quattro anni, ma limitatamente alle imprese costituite entro il 31 dicembre 2001. In altri termini, tale legge di proroga intendeva continuare a sostenere le imprese che, già attratte dalle disposizioni sulla zona franca, avrebbero altrimenti potuto decidere di cessare l'attività in ragione del passaggio all'imposizione in misura ordinaria.

La proroga quadriennale portava dunque a nove i periodi d'imposta agevolati, a partire da quello nel quale era stata costituita l'impresa. In questo senso, mentre le nuove imprese sorte, ad esempio, nel 1997, avrebbero beneficiato delle agevolazioni fino al 2005, quelle costituite nel 2001 ne avrebbero potuto fruire fino al 2010.

La legge di proroga dunque non estendeva le norme della zona franca, poiché ciò avrebbe viceversa comportato che i benefici fiscali venissero applicati anche alle imprese costituite dopo il 31 gennaio 2001.

Senonché, proprio per tali ultime imprese, con la legge 22 gennaio 2002, n. 2202-92<sup>87</sup>, è stato comunque introdotto un credito d'imposta ai fini della tassazione reddituale. Esso era riservato alle piccole e medie imprese che si fossero localizzate in Corsica dall'1 gennaio 2002 al 31 dicembre 2011, con esclusione di imprese operanti in settori economici come i trasporti e la pesca. Il credito d'imposta, riconosciuto nella misura del 25 per cento dell'investimento in beni strumentali, è stato prorogato per gli investimenti sino al 31 dicembre 2016.

Per le stesse imprese – dunque per quelle costituite in Corsica a partire dall'1 gennaio 2002, è stata comunque introdotta una riduzione della “*contribution foncière des entreprises*”, l'imposta che ha sostituito, dall'1 gennaio 2010, la “*tax professionnelle*”. Tale riduzione non è più applicabile dall'1 gennaio 2013.

Da ultimo, si segnala che a partire dal 2007, la previsione di un'esenzione totale dall'imposta sulle società è stata riproposta per aree geografiche caratterizzate da sottoccupazione. In questo caso, la fattispecie concerne zone specifiche sparse su tutto il territorio francese, analogamente a quanto previsto dalla normativa italiana sulle zone franche urbane.

---

<sup>87</sup> La norma è stata riversata all'interno del Codice francese delle imposte (art. 244-*quater* E).

### *11. La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise*

In materia di accise si registra da qualche anno un'accresciuta tentazione da parte degli Stati membri d'applicare aliquote differenziate in aree determinate del loro territorio. In genere si tratta di agevolare aree geograficamente isolate o soddisfare le accresciute esigenze finanziarie di regioni a forte autonomia politico-amministrativa. Le variazioni regionali rispetto all'aliquota nazionale ordinaria pongono una serie di interrogativi dal punto di vista delle politiche dell'Unione, in particolare in rapporto al buon funzionamento del mercato interno e al meccanismo stesso d'armonizzazione delle accise nell'UE. Alcune misure di questo tipo - quelle che prevedono una riduzione dell'aliquota nazionale - sono già in atto o possono teoricamente essere autorizzate dal Consiglio. Per altre - l'aumento delle aliquote regionali rispetto a quella nazionale - nulla al momento è previsto nella legislazione dell'UE, ma è chiaro che tali misure, avendo un impatto sui tributi armonizzati, potrebbero mettere in discussione l'interesse comune.

Com'è noto, esiste un quadro legislativo comunitario che definisce oggetto e struttura di alcune accise<sup>88</sup>. Esistono pertanto definizioni comuni dei prodotti sottoposti alle accise armonizzate, metodi comuni di determinazione del tributo dovuto, ecc. Questo quadro non è modificabile da parte degli Stati membri per adattarlo ai bisogni delle proprie collettività territoriali.

Nel 1992, proprio in vista del completamento del mercato interno europeo, che avrebbe visto la luce di lì a poco, è stato introdotto nel diritto dell'Unione il principio delle aliquote minime di accisa<sup>89</sup>. Un minimo comun denominatore al di sopra del quale gli Stati membri sono liberi di fissare le loro aliquote nazionali ai livelli ritenuti più appropriati per meglio rispondere alle loro specificità; seppure con alcuni limiti, in particolare l'obbligo di rispettare il principio di non-discriminazione previsto dall'articolo 110 del TFUE.

Secondo la legislazione sulle accise e la giurisprudenza della Corte di giustizia, per ogni prodotto soggetto a un'accisa armonizzata a livello dell'UE, una sola aliquota nazionale - pari o superiore ai minimi previsti dalla legislazione UE - dovrebbe essere applicata da ciascuno Stato membro. Lo stesso Tribunale ha confermato che un'aliquota d'imposta

---

<sup>88</sup> V. da ultimo, la direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, *relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE*, in *GUCE*, L 9 del 14.1.2009, 12.

<sup>89</sup> Direttive 92/12/CEE, 92/83/CEE, 92/84/CEE e 92/108/CEE.

diversa da quella prevista a livello nazionale può essere applicata dagli Stati membri solo previa autorizzazione, o perché direttamente prevista nella legge (disposizioni opzionali della direttiva) o in quanto espressamente concessa dal Consiglio.

Inoltre, secondo una giurisprudenza ben consolidata, le deroghe a tali principi comunitari fondamentali devono essere interpretate e applicate in senso stretto<sup>90</sup>.

La normativa UE sulle accise lascia dunque un certo margine di manovra agli Stati membri per quanto riguarda l'aliquota, ma esclude qualsiasi potere discrezionale sulle strutture dei tributi. Inoltre, la flessibilità delle aliquote si applica solo a livello nazionale e non regionale: le aliquote delle accise non possono variare nel territorio di uno Stato membro, a meno che non esista una specifica deroga<sup>91</sup>.

La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici sottoposti ad accisa è l'unica che contiene una disposizione generale<sup>92</sup> che consente agli Stati membri, in base a considerazioni politiche specifiche, di richiedere tale autorizzazione. Per alcool e tabacco le deroghe sono state concesse nel momento in cui le direttive sono state adottate e riguardano aree geograficamente svantaggiate, generalmente isole o, in alcuni casi, aree di confine con paesi terzi. A causa della natura specifica delle aree in questione, il Consiglio ha ritenuto che tali deroghe non avevano un impatto negativo sul buon funzionamento del mercato interno.

La natura dei prodotti energetici, che molto spesso rappresentano un bisogno primario dei cittadini e dell'economia locale, particolarmente nelle regioni periferiche dell'Unione, giustifica l'esistenza di una norma generale di deroga ai sensi della quale gli Stati membri possono essere autorizzati dal Consiglio ad introdurre riduzioni o

---

<sup>90</sup> La sentenza si riferisce all'armonizzazione delle accise sugli oli minerali ... *il sesto 'considerando' della direttiva 92/81 indica che «è opportuno consentire agli Stati membri di applicare a titolo facoltativo altre (...) esenzioni o aliquote ridotte all'interno del loro territorio, purché ciò non comporti distorsioni della concorrenza».* Da questo 'considerando' risulta che l'insieme dell'art. 8, n. 2, della direttiva 92/81 ... devono essere interpretati alla luce delle distorsioni di concorrenza che le misure di applicazione di queste disposizioni possono creare. Sentenza del Tribunale del 27 Settembre 2000, causa T-184/97 (BP Chemicals Ltd / Commissione), Racc. 2000, II-3149, punto 62, v. altresì il punto 61 e la giurisprudenza ivi citata; v. anche la sentenza della Corte del 27 febbraio 2002, causa C-302/00 (Commissione / Francia), Racc. 2002, I-2077, punto 20, per quanto riguarda le accise sul tabacco lavorato.

<sup>91</sup> Finora diversi Stati membri sono stati autorizzati dal Consiglio ad applicare aliquote di accisa differenziate in alcune parti del loro territorio; v., a titolo d'esempio, la Decisione del Consiglio, 2008/417/CE, del 3 giugno 2008, *che autorizza il Portogallo ad applicare un'aliquota di accisa ridotta alla birra prodotta localmente nella regione autonoma di Madera*; in GUCE, L 147 del 6.6.2008, 61.

<sup>92</sup> ... *il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare gli Stati membri ad applicare ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche*; articolo 19 della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, *che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*. GUCE, L 283 del 31.10.2003, 51.

esenzioni fiscali in considerazione di specifiche ragioni di *policy*. L'introduzione di queste aliquote fiscali regionali minori esige comunque un esame approfondito da parte della Commissione.

Questa procedura garantisce che si tenga debitamente conto dell'interesse del mercato interno e che le misure proposte non creino problemi ad altre politiche dell'Unione (per esempio, in materia ambientale). In particolare occorre assicurarsi che la regionalizzazione non comporti una concorrenza fiscale tra regioni (o tra Stati membri) e che non violi il già citato principio della leale concorrenza nel mercato interno.

Le proposte di riduzione delle aliquote che non trovano applicazione sull'intero territorio dello Stato membro proponente, saranno altresì oggetto di valutazione in tema di concorrenza e quindi - indipendentemente dalla richiesta d'autorizzazione al Consiglio ai sensi della legislazione sulle accise - dovranno essere notificate ai servizi della concorrenza della Commissione per consentire la loro valutazione ai sensi delle regole in materia di aiuti di Stato. Va infine ricordato che tali deroghe, in via di principio, dovrebbero essere temporanee, al fine di limitarne i rischi per il mercato interno. Questo, ovviamente, ne riduce di molto l'*appeal* quale misura di finanziamento dei processi devolutivi esaminati in questo convegno.

Il quadro giuridico comunitario non contiene disposizioni per consentire agli Stati membri di applicare livelli di tassazione superiore all'aliquota nazionale in alcune parti del loro territorio. Nel recente passato si è discusso a più riprese in sede di Consiglio sull'opportunità di introdurre una maggiore flessibilità nella legislazione dell'UE in materia di accise, proprio per prendere in considerazione le esigenze avanzate da alcuni Stati membri a seguito del *processo di regionalizzazione*, al fine di utilizzare le risorse aggiuntive per coprire i costi derivanti dai poteri (ed obblighi) conferiti alle collettività territoriali.

Tenuto conto dell'attuale struttura della legislazione in materia di accise, l'introduzione di un certo grado di flessibilità agli Stati membri per permettere alle regioni di aumentare le aliquote sul loro territorio non sembrerebbe turbare eccessivamente la logica del sistema (già abbastanza frammentato di per sé). Non si può tuttavia non osservare che tale approccio rischia di aggravare ulteriormente le distorsioni già esistenti, o generarne di nuove. Si pensi, ad esempio, alle distorsioni del mercato interno dovute al passaggio transfrontaliero, o trans-regionale dei consumatori, semplicemente per beneficiare del miglior prezzo sui prodotti soggetti ad accisa. È evidente che, qualora fosse introdotta la possibilità di un innalzamento territoriale dell'aliquota delle

accise, le conseguenze negative in tal senso sarebbero innanzi tutto per le regioni che lo metterebbero in attuazione.

Per quanto riguarda la Commissione europea, nelle riunioni preliminari di lavoro con i rappresentanti degli Stati membri, non si è manifestata alcuna aprioristica opposizione a questa ipotesi, ma si è comunque sottolineato l'importanza di garantire che tali misure non incidano negativamente sulla libera circolazione delle merci nel mercato interno, non portino ad un aumento delle frodi dei prodotti sottoposti ad accisa e non influenzino la struttura della tassazione prevista nelle direttive.

## *12. Conclusioni*

Alla luce delle argomentazioni svolte, è da ritenere che il progetto di una zona franca integrale possa trovare occasioni di approfondimento presso le sedi competenti, interne ed europee, facendo leva sull'esperienza francese relativa alla Corsica.

In questo senso, fermo restando che in materia di Irap la Regione potrà direttamente intervenire alla luce delle disposizioni sul federalismo fiscale, l'ambito di maggiore complessità riguarda l'imposta sul reddito d'impresa.

Il progetto andrà presentato al governo italiano, affinché questo, coinvolgendo direttamente la Regione, possa avviare in sede europea un confronto con la Commissione per verificare la sua disponibilità ad ammettere norme volte a ridurre il carico fiscale (anche senza azzerarlo), quantomeno per un periodo limitato ed ancorché solo per quelle imprese che operino localmente (o comunque escludendo i settori per i quali le deroghe agli aiuti non hanno effetto trasporto, siderurgia, etc.).

Allo stato attuale, appare opportuno che la Regione approfondisca il contesto socio-economico regionale, affinché le relative risultanze possano supportare e giustificare formalmente un intervento di questo tipo, ponendo l'accento sull'insularità, sul deficit infrastrutturale, sui dati relativi all'occupazione e sullo stato di sviluppo imprenditoriale. E' presumibile che la Commissione richieda di predisporre un “piano di azione” esaminando quali tipologie di imprese potrebbero collocarsi nel territorio sardo, verificando se ed in che misura la possibile norma fiscale temporanea possa incidere sugli scambi tra gli Stati membri e se essa possa realmente essere uno stimolo per iniziative economiche di per sé caratterizzate da orizzonti temporali non di breve periodo; ciò al fine di escludere che al termine del programma di aiuti, l'impresa sia spinta a cessare l'attività.

## FONDAZIONE “ANTONIO UCKMAR”

Il progetto è certamente ad ampio spettro, ma il momento di crisi che l'economia sta attraversando richiede azioni incisive di cui non necessita solo l'Italia, ma l'Europa nel suo complesso, tanto più che i fenomeni di delocalizzazione imprenditoriale stanno iniziando a colpire anche quei Paesi con economie tradizionalmente forti, con ricadute negative sul fronte occupazionale.

Va infatti segnalato che con riguardo alle zone franche doganali preesistenti, l'UE, in sede di aggiornamento delle più generali disposizioni in materia (Reg. n. 450 del 2008) aveva accolto le riserve formulate *ab origine* dagli Stati relativamente ad alcuni porti/punti franchi con la previsione di un termine ultimo per la cessazione degli effetti dei regimi precedenti (31 dicembre 2012).

Proprio in vista della scadenza di tale termine, gli Stati interessati – ed in particolare la Germania, relativamente al porto di Amburgo – hanno sollevato nuovamente il tema delle zone franche, sia per posticipare il termine di scadenza delle zone in questione, sia per valutare l'opportunità, vista la crisi globale, di accompagnare le previsioni doganali con disposizioni sulle imposte dirette riservate alle imprese ivi localizzate.

Orbene, il primo di tali obiettivi è stato raggiunto, poiché, come si ricordava in apertura, il nuovo regolamento doganale n. 952 del 9 ottobre 2013 ha abrogato il regolamento n. 450 del 2008, con il risultato che le zone franche doganali sono ancora in piena attività.

Ciò comporta che il secondo di detti obiettivi - la previsione di paralleli benefici fiscali sulle imposte dirette per le imprese collocate in dette zone - potrebbe tornare presto di attualità, essendovi spazi affinché si avvii una riflessione comune ad altri Stati.

Ne consegue che qualora l'ambizioso progetto per la zona franca integrale non trovasse accoglimento, si potrà ragionare, sempre in sede europea anzitutto, su agevolazioni sulle imposte dirette limitate alle imprese operanti in zone franche doganali, a partire dal porto di Cagliari ed eventualmente nei punti franchi sardi già individuati dal D. Lgs. n. 75 del 1998.

Genova, 15 novembre 2013

*Victor Uckmar – Presidente*

*Con la collaborazione dell'avv. Andrea Quattrocchi*