

FONDAZIONE ANTONIO UCKMAR

**LA POTESTÀ TRIBUTARIA SICILIANA:
PROFILI RICOSTRUTTIVI E PROSPETTIVE**

*Ricerca - commissionata dalla Confindustria di
Palermo - diretta da Victor Uckmar e coordinata da
Andrea Quattrocchi, con la collaborazione di
Salvatore Errante, Agostino Ennio La Scala, Franco
Roccatagliata, Mariafrancesca Sicilia.*

INDICE

Premesse e ambito del progetto di ricerca

- 1 *Considerazioni generali*..... Pag. 11
- 2 *Il progetto di ricerca* » 14

Capitolo I

Genesi della specialità statutaria come (rinnovato) presupposto della fiscalità regionale siciliana

- 1 *Introduzione*..... Pag. 17
- 2 *Il contesto siciliano dopo l'Unità d'Italia*..... » 18
- 3 *La Consulta regionale e l'approvazione dello Statuto*..... » 19
- 4 *I lavori dell'Assemblea costituente* » 20
- 5 *Per una riaffermazione di una (attualizzata) specialità statutaria*..... » 23

Capitolo II

Statuto speciale siciliano e potestà tributaria tra finanza derivata e territorialità del presupposto

- 1 *Statuto e Costituzione: profili di integrazione tra le fonti*..... Pag. 27
- 2 *La potestà impositiva regionale nello Statuto e nelle norme di attuazione ...* » 29
- 3 *Principio di territorialità e capacità contributiva* » 36
- 4 *Il principio di territorialità nella legge delega n. 42 del 2009* » 39

Capitolo III

La finanza regionale siciliana nella giurisprudenza della Corte Costituzionale

- 1 *Premessa* Pag. 43

2	<i>La competenza legislativa tributaria nella prima giurisprudenza.....</i>	» 44
3	<i>La riforma tributaria degli anni settanta e l'esigenza di un nuovo coordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale.</i>	» 45
4	<i>Attuazione delle norme della l. n. 662 del 1996: configurabilità di una potestà tributaria residuale</i>	» 47
5	<i>(segue): Irap e addizionale regionale tra tributi propri, attribuiti e valorizzazione della “capacità fiscale”</i>	» 48
6	<i>Gli effetti prodotti, sulla spettanza del gettito, dalle disposizioni sulla riscossione contenute nel D. lgs. n. 237 del 1997.....</i>	» 51
7	<i>La conferma della rilevanza della “capacità fiscale” con riguardo all'imposta sui premi assicurativi.</i>	» 52
8	<i>La sentenza 116/2010 e la fiscalità regionale basata sulle fattispecie di riscossione.....</i>	» 54

Capitolo IV

La finanza siciliana e i dati del gettito: le entrate tributarie

1	<i>Analisi delle entrate della Regione Sicilia</i>	Pag. 61
2	<i>Analisi delle entrate per Titoli</i>	» 63
3	<i>Entrate correnti.....</i>	» 64
4	<i>I tributi erariali spettanti alla Regione</i>	» 66
5	<i>I trasferimenti correnti.....</i>	» 69
6	<i>Tributi propri.....</i>	» 71
7	<i>Entrate extra – tributarie proprie</i>	» 72
8	<i>Entrate in conto capitale.....</i>	» 74
9	<i>Entrate per accensione prestiti</i>	» 77

Capitolo V

Regioni a statuto speciale ed attuazione del federalismo: esperienze a confronto

1	<i>Specialità statutarie tra premesse comuni e “occasioni normative” di attuazione.</i>	Pag. 81
2	<i>L’art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e “coordinamento”: la giurisprudenza sui tributi istituiti dalla Sardegna.</i>»	83
3	<i>L’attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte Costituzionale.</i>»	86
3.1	<i>Il tavolo di confronto e le commissioni paritetiche: il presunto rischio di una duplicazione degli organi di attuazione.</i>»	86
3.2	<i>Sull’applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia.</i>»	88
4	<i>Alcuni esempi d’implementazione del “federalismo fiscale” nelle regioni a statuto speciale.</i>»	90
4.1	<i>Trentino Alto Adige.</i>»	90
4.2	<i>Friuli - Venezia Giulia.</i>	93
4.3	<i>Valle D’Aosta.</i>	95

Capitolo VI

Vincoli comunitari nei casi di leggi regionali dirette alla riduzione delle imposte erariali

1	<i>Introduzione.</i>	pag. 99
2	<i>Le autonomie regionali nel quadro istituzionale dell’Unione europea</i>	» 101
2.1	<i>I principi dei trattati: il Trattato sull’Unione europea (TUE)</i>	» 101
2.2	<i>I principi dei trattati: il Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE)</i>	» 103
3	<i>Limiti generali imposti dall’UE nell’attuazione delle politiche fiscali regionali.</i>	» 105
3.1	<i>Premessa</i>	» 105

3.2	La fiscalità regionale, l'unione doganale, la libera circolazione ed il mercato interno.....»	108
3.3	Le regole in materia di aiuti di Stato e l'autonomia fiscale regionale	113
3.3.1	Gli aiuti fiscali: quadro generale	113
3.3.2	L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione	116
3.3.3	La selettività regionale	118
4	<i>La legislazione secondaria: incidenza e limiti della fiscalità regionale nelle aree fiscali armonizzate</i>	<i>124</i>
4.1	La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise	124
4.2	La fiscalità diretta: il caso del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese	128

Capitolo VII

Diritto dell'Unione Europea e svantaggio insulare: applicabilità alla Sicilia degli orientamenti dell'UE

1	<i>Introduzione</i>	<i>Pag. 131</i>
2	<i>Diritto dell'UE e nozione giuridica di regione insulare</i>	<i>» 131</i>
3	<i>Lo svantaggio insulare</i>	<i>» 133</i>
4	<i>Un esempio concreto: Il caso della cd. zona franca in Corsica (1996).....</i>	<i>» 137</i>
5	<i>Conclusioni.....</i>	<i>» 140</i>

Capitolo VIII

Conclusioni: tra revisione delle norme di attuazione e nuove forme di fiscalità agevolata

1	<i>Premessa</i>	<i>» 141</i>
2	<i>La specialità statutaria siciliana nel quadro del nuovo ordinamento della finanza regionale.....</i>	<i>»141</i>
3	<i>Coordinamento della finanza regionale siciliana con la nuova finanza statale: spunti per la riformulazione delle norme di attuazione</i>	<i>»143</i>

3.1	La necessità di abbandonare il riferimento alle sole “imposte riscosse” ...»	143
3.2	Sulla clausola di esclusione dell’art. 3 delle norme di attuazione	146
4	<i>Agevolazioni tributarie, tra fiscalità di sviluppo e aiuti alla ricerca.....</i>	<i>148</i>
4.1	Le agevolazioni fiscali per le regioni a statuto speciale nella legge delega	148
4.2	Ipotesi di agevolazione Irap	149
4.3	Ipotesi di incentivi alla ricerca e all’innovazione	152
5	<i>Postilla: le zone franche?.....</i>	<i>155</i>

Parte Prima:
Quadro di riferimento

Premesse e ambito del progetto di ricerca

Sommario: 1 Considerazioni generali - 2 Il progetto di ricerca.

1 Considerazioni generali.

L'esigenza di proporre una nuova riflessione sulla finanza regionale siciliana è dipesa dalla necessità - avvertita da Confindustria Palermo, promotrice del progetto di ricerca - di disporre di un quadro chiaro sullo stato attuale e sulle prospettive della fiscalità siciliana, anche quale possibile fattore di sviluppo nel particolare frangente di crisi manifestatasi a livello globale e locale.

Nel corso degli ultimi anni, ed in particolare dall'adozione della l. n. 42 del 2009 che ha dettato le linee del c.d. "federalismo fiscale", si è diffuso il convincimento che un più stretto rapporto tra localizzazione del fatto imponibile e centro di spesa avrebbe premiato gli enti territoriali, chiamati a gestire direttamente le risorse rivenienti dal proprio perimetro geografico e dunque destinate a finanziare servizi nei confronti dei contribuenti ivi localizzati.

E' un tema ben noto, in particolare, alla Sicilia.

Tomasi di Lampedusa, nel suo "Il Gattopardo" scriveva infatti: "*Siamo vecchi, Chevalley, vecchissimi. Sono venticinque secoli almeno che portiamo sulle spalle il peso di magnifiche civiltà eterogenee, tutte venute dal di fuori, ma... concretissimi esattori di imposte spese altrove*"¹.

Sappiamo che, per varie ragioni, questo rapporto tra localizzazione del gettito e spesa pubblica è destinato a rimanere solo un dato tendenziale: la mancata adeguata valorizzazione dei tributi propri - che riguarderanno basi imponibili diverse da quelle già coperte dalla fiscalità statale - e la previsione di meccanismi compensativi e di perequazione rende in qualche modo evanescente uno dei maggiori obiettivi della più generale riforma federalista. Se, tuttavia, i "correttivi di perequazione" si prestano quantomeno ad una giustificazione costituzionale in senso solidaristico, l'articolazione

¹ G. Tomasi di Lampedusa, *Il gattopardo*, Milano, 1958. Per un'analisi dei prelievi, utilizzati al di fuori della Sicilia, da parte degli arabi, normanni, angioini, aragonesi, borboni, franco-spagnoli, austriaci, salvo alcuni decenni di buon governo dei piemontesi, dopo il trattato di Utrecht con il duca di Torino Vittorio Amedeo, re di Sicilia, si vedano i puntuali riferimenti in D. Mack Smith, *Storia della Sicilia medievale e moderna*, Bari, 1970, cap. XIV e *passim*. Qualche cenno anche in G. Ruffolo, *Un paese troppo lungo*, Milano, 2009, *passim*.

di un sistema in larga parte fondato sulle “compartecipazioni ai tributi erariali” rende l’idea che l’attuale sistema tributario non stia andando incontro a radicali modifiche sotto il profilo della ripartizione della potestà impositiva tra i vari livelli di governo. Questa conclusione prescinde dalle recenti “contingenze”, tali intendendosi quegli interventi approvati da ultimo che hanno inciso sul cammino legislativo del “federalismo”, come l’obbligo dei Comuni di attribuire allo Stato una quota del gettito Imu².

In questo quadro, che pure ha generato notevoli ed interessanti dibattiti in sede legislativa, l’attenzione rivolta alla Sicilia e alle altre regioni a statuto speciale è stata molto limitata, sotto un duplice profilo.

Anzitutto sarebbe stato opportuno procedere ad una ricognizione *preventiva* dei risultati concreti delle rispettive esperienze di autonomia, per verificare in quali termini quest’ultima si fosse realmente esplicata. Ciò anche al fine di escludere che la nuova legislazione recasse disposizioni nuove per raggiungere obiettivi perseguibili sulla base degli statuti e della correlata normativa già vigente.

Oltremodo, in un rinnovato disegno della distribuzione della potestà impositiva tra Stato e regioni - tema comune ad altri ordinamenti³ - quelle a statuto speciale avrebbero potuto svolgere un ruolo di “capofila”, di laboratori dell’autonomia, salvaguardando quelle peculiarità che le hanno sempre distinte dalle regioni a statuto ordinario, che pure hanno in molti casi nutrito aspirazioni di maggiore “autodeterminazione”.

In altri termini, l’impressione è che si sia partiti dall’erroneo presupposto per il quale l’introduzione di un “regionalismo fiscale” dovesse generare un allineamento – diremmo un appiattimento - delle prerogative regionali, teso a negare l’attualità delle specialità statutarie. Di esse, invero, il legislatore della delega n. 42 del 2009 si è limitato a prendere atto in modo sbrigativo, rinviando ad un momento successivo –

² Il tema è stato sollevato da A. Quadrio Curzio che ha sottolineato le difficoltà degli interpreti di individuare una *ratio* comune a tali recenti provvedimenti, essendo i medesimi pluridirezionali, dalla “anticipazione” del federalismo (v. Imu), alla “sospensione”, fino alla “deviazione”.

³ Il riparto della potestà impositiva tra Stato centrale ed enti locali è oggetto di recenti riflessioni anche da parte degli studiosi di altri Paesi, con particolare riguardo alla prospettiva della individuazione di soluzioni che determinino una rinnovata efficienza della finanza pubblica complessiva. In proposito, per quanto riguarda la Francia, v. C Guenè, *La règle d’or pour le collectivités locales: quelle réalité, quelle efficacité?*, in *Revue française de finances publiques*, 2012, 161; per gli Stati Uniti, v. J.Dinan, *State constitutional amendment processes and the safeguards of American federalism*, in *Penn State Law Rev.*, 2011, 1007. In altri Paesi, il tema concerne direttamente spinte autonomiste, come nel Regno Unito, con particolare riguardo alla situazione scozzese, per la quale si prospetta il referendum, e a quella dell’Irlanda del Nord.

come vedremo nel prosieguo - la definizione dei nuovi rapporti tra Stato e regioni a statuto speciale.

Sulla base di questo approccio, il “federalismo fiscale”, inevitabilmente ed allo stesso tempo, è stato percepito come un’opportunità per le regioni a statuto ordinario, avendo esse guadagnato spazi di autonomia, e come fattore problematico dalle regioni a statuto speciale, poiché queste ultime, già disponendo di prerogative proprie, hanno dovuto misurarsi soprattutto con i profili di criticità della riforma (costi standard, patto di stabilità, concorso agli obiettivi di perequazione, etc.).

In questo senso, più che di “attuazione del federalismo fiscale”, per le regioni a statuto speciale può discutersi di “coordinamento” delle rispettive finanze regionali con i nuovi assetti derivanti dalla delega n. 42 del 2009.

Senonché, mentre altre regioni speciali hanno intrapreso (e concluso) il cammino del coordinamento, la Sicilia, pur impegnata nei lavori della Commissione paritetica, non ha ancora definito il contenuto degli accordi con il Governo centrale.

Se questo dato si presta ad essere letto in chiave negativa – come i troppi ritardi che spesso fanno perdere notevoli opportunità (si pensi ai fondi UE restituiti per carenza di progetti) - nel caso di specie esso potrebbe al limite essere compensato se, ai fini del coordinamento della finanza siciliana, si terrà conto di alcuni spunti provenienti dagli accordi già sottoscritti da altre regioni ad autonomia differenziata. Queste ultime, come meglio si vedrà nel prosieguo, hanno inteso rafforzare il sistema previgente tentando di disegnare una fiscalità regionale non tanto e non solo fondata su fattispecie di riscossione, ma maggiormente ancorata alla valorizzazione della localizzazione del fatto imponibile.

Questo è, a grandi linee, il contesto nel quale Confindustria Palermo, volendosi fare parte attiva nella fase della definizione dei nuovi assetti, ha ritenuto di incaricare la Fondazione Antonio Uckmar di svolgere il presente progetto di ricerca, nel quale l’approfondimento del quadro attuale della “fiscalità siciliana” costituisce la necessaria premessa per verificare l’impatto della “nuova” finanza regionale e gli spazi che essa potrà riservare alle agevolazioni fiscali.

Per aprire realmente l’orizzonte di una nuova fase, tuttavia, occorrerà garantire anche una maggiore efficienza della riscossione, problema, quest’ultimo, comune a tutte le regioni d’Italia. Alcune di esse stanno valutando di dotarsi di strutture proprie – come i Comuni – per la gestione della raccolta del gettito di loro pertinenza; per la Sicilia, già

opera, per tutti i tributi, una società partecipata dalla Regione. Si auspica che in futuro possa garantirsi un maggiore equilibrio del sistema, escludendo da un lato l'accumulo dei ruoli pendenti e non eseguiti, ma dall'altro garantendo la flessibilità richiesta dalle congiunture economiche, come quella attuale, e sempre nel rispetto delle norme di legge in materia.

Resta inteso che la finanza regionale non è solo una questione di gettito: essa concerne la destinazione delle risorse e dunque le spese finanziate con le somme di spettanza regionale. A quanto risulta, purtroppo, la Sicilia è la regione con il più elevato livello di spese per organizzazione degli uffici⁴, sulle quali occorre certamente intervenire, monitorando attentamente l'impiego delle risorse con appositi meccanismi di controllo. A tal proposito va sottolineato il prezioso lavoro svolto in questi anni dalla sezione regionale della Corte dei Conti per il buon ordine della pubblica amministrazione e per la repressione degli abusi, e le cui sentenze dovrebbero avere una maggiore visibilità.

2 Il progetto di ricerca.

La Fondazione, d'accordo con la presidenza dell'Associazione committente, ha ritenuto di articolare l'esecuzione del progetto di ricerca in due successivi passaggi.

Il primo di essi è stato il convegno "Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea" svoltosi a Taormina il 27-28 aprile 2012⁵, durante il quale la materia è stata affrontata in una prospettiva nella quale la disciplina tributaria potesse porsi come momento di sintesi tra i presupposti costituzionali dell'autonomia delle regioni e degli enti locali ed i principi fissati dal diritto dell'Unione Europea.

A questo proposito, nel corso dei lavori, svolta una prima sessione dedicata ai principi del federalismo fiscale, l'attenzione è stata concentrata sui vincoli derivanti dal Trattato

⁴ V. i dati resi noti dalla Commissione Paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff) e pubblicati nel mese di maggio 2012. Per spese per organizzazione uffici si intendono quelle sostenute per il funzionamento dell'ente regionale: dagli stipendi dei consiglieri al costo dei dipendenti, alle spese relative ai locali. Questa spesa è pari ad un sesto del totale delle spese sostenute dalle quindici regioni a statuto ordinario. Emerge, peraltro, che i dipendenti regionali sono poco meno di ventimila, dei quali almeno duemila assunti con qualifica dirigenziale. Ai ventimila citati si aggiungono ca. ventisette mila precari. Si tratta, peraltro, di risorse umane in parte destinatarie di diritti particolari (v. L. reg. 23 febbraio 1962, n. 2 relativa alle norme in materia di trattamenti di quiescenza e previdenza).

⁵ Va peraltro sottolineato che tale convegno si è tenuto a trent'anni di distanza da analoga iniziativa, svoltasi sempre a Taormina nel marzo 1982, dedicata all'autonomia impositiva degli enti locali, che aveva visto la partecipazione di autorevolissimi studiosi – soprattutto siciliani (Giardina, La Rosa, Parlato, Sammartino) ed i cui atti erano stati pubblicati nel volume Aa. Vv., *Autonomia impositiva degli enti locali*, Padova, 1983.

Europeo, con particolare riferimento alla disciplina degli aiuti di Stato e dell'insularità, tema affrontato dal prof. Franco Roccatagliata, funzionario della Commissione Europea, la cui relazione ha offerto un punto di vista evidentemente privilegiato sugli orientamenti delle istituzioni dell'Unione cui è attribuita la competenza in materia.

Inoltre, nella seconda sessione pomeridiana, l'approfondimento ha riguardato direttamente la Sicilia, della cui fiscalità sono state analizzate le ragioni storiche, il quadro normativo, l'evoluzione giurisprudenziale maturata in seno alla Corte Costituzionale – essendo peraltro presente, tra i relatori, il prof. Franco Gallo, membro della Corte –, proponendosi anche un confronto tra le diverse esperienze di coordinamento della finanza di altre regioni a statuto speciale, al fine di evidenziare gli esempi virtuosi cui la Regione potrà opportunamente attingere ai fini dei lavori della Commissione paritetica.

Nella seconda giornata, dedicata ai profili comparatistici, sono state passate in rassegna le esperienze di altri ordinamenti di Stati UE o extra UE che hanno dovuto o voluto misurarsi con sistemi fiscali federali, al fine di verificare in che termini tali ordinamenti possano costituire un termine di paragone (Spagna, Germania, Svizzera, Stati Uniti e America Latina). Tali relazioni sono state tenute da docenti stranieri o da studiosi che hanno maturato una particolare competenza in relazione a detti ordinamenti.

L'importanza del convegno sul regionalismo risiede non solo nell'aver ribadito la necessità di dedicare alla fiscalità siciliana quell'attenzione che sinora le è stata negata, ma nell'aver potuto coinvolgere nell'approfondimento di questi temi docenti e relatori di grandissimo prestigio, i cui contributi scritti sono stati raccolti nel volume degli "Atti preparatori", da considerarsi parte integrante del progetto di ricerca.

Con il presente lavoro, dunque, il progetto di ricerca prosegue e si completa con una relazione unitaria, nella quale, sintetizzati gli esiti delle giornate di studio svolte, si intendono formulare talune proposte con riguardo al coordinamento della finanza regionale e all'introduzione di possibili agevolazioni.

Capitolo I

Genesi della specialità statutaria come (rinnovato) presupposto della fiscalità regionale siciliana

SOMMARIO: 1 Introduzione - 2 Il contesto siciliano dopo l'Unità d'Italia - 3 La Consulta regionale e l'approvazione dello Statuto - 4 I lavori dell'Assemblea costituente - 5 Per una riaffermazione di una (attualizzata) specialità statutaria

1 Introduzione.

L'indagine sui limiti e sull'oggetto della fiscalità regionale siciliana non può prescindere dall'approfondimento dei presupposti statutarî dell'autonomia, sui quali, per vero, non si registra, in generale, una particolare attenzione, essendosi di regola preferito dare per acquisita la specialità statutaria. Senonché, ancor prima che sui relativi contenuti, ed anzi proprio nella prospettiva di una corretta articolazione dei medesimi, occorre soffermarsi, per quanto possibile in questa sede, sia sui pertinenti presupposti di carattere storico-politico e sociale, sia sulle ragioni che ne hanno consentito la valorizzazione costituzionale.

Occorre dunque andare, a ritroso, oltre la Costituzione, nella misura in cui quest'ultima, ed in particolare l'art. 116 Cost. che attribuisce forme e condizioni particolari di autonomia alle regioni a statuto speciale, costituisce il punto di arrivo di un cammino che, come si legge nell'articolata relazione storica contenuta nel volume del convegno¹, è stato avviato ben prima della stessa unità d'Italia, quando la Sicilia (1848) si era proclamata indipendente dal regno di Napoli².

Va subito detto che questa disamina si presta ad essere affrontata senza il timore che essa possa palesare una desuetudine dello statuto speciale. Al contrario, questa dinamica storica non si è fermata al mero dato costituzionale, e, come vedremo, potrebbe essere

¹ V. G. Marongiu, *La fiscalità "siciliana" nel restaurato regno borbonico (1816-1861)*, in Atti preparatori, 221.

² Secondo la dottrina (v. M. Morello, *Per la storia delle costituzioni siciliane. lo statuto fondamentale del regno di Sicilia del 1848*), in Studi Urbinati, 2006, 309) è la Sicilia, nel 1848, ad aprire l'anno che si caratterizzerà, storicamente, per essere quello del rivoluzionarismo europeo ed italiano, a conferma dell'esistenza di un comune spirito europeo. In questo senso, è stato ritenuto che la ricostituzione del Regno di Sicilia, scaturita dalla rivoluzione del 12 gennaio 1848, pur nella sua breve durata, abbia dato vita ad un'esperienza ispirata al costituzionalismo inglese. Era in atto nell'Isola un dibattito di carattere costituzionale influenzato dalla volontà di autonomia rispetto al regno Borbonico. Il dibattito politico sfociò, dunque, nell'elaborazione di un testo costituzionale che, riconfermando i principi del 1812, aveva, secondo questo A., una duplice valenza: porre le fondamenta per fare della Sicilia uno Stato sovrano, libero ed indipendente, e prepararla a diventare membro dell'auspicata federazione italiana.

valorizzata nella dimensione europea, arricchendo di nuovi significati la specialità dello statuto siciliano.

2 Il contesto siciliano dopo l'Unità d'Italia.

Era il 15 settembre 1866 quando a Palermo ebbe inizio una rivolta popolare contro le autorità pubbliche³ guidata anche da soggetti che avevano partecipato all'impresa garibaldina del 1860. Occupati gli uffici governativi ed interrotte le comunicazioni con la penisola, i rivoltosi lamentavano gli effetti negativi dell'unificazione.

Dopo la creazione della Luogotenenza e di un Consiglio con le stesse funzioni del Consiglio dei ministri, il Governo aveva istituito un sistema transitorio atto a consentire l'introduzione graduale, in Sicilia, dell'ordinamento piemontese, come già stava accadendo altrove. Dovendo creare un apparato statale in tempi brevi, l'Italia aveva adottato un ordinamento accentrato, facendo perdere a Palermo le sue funzioni amministrative di capitale, anche se per qualche tempo il Prefetto di questa Provincia svolgerà un ruolo di coordinamento della politica governativa dell'Isola, il cui territorio, come quello del resto del Paese, era suddiviso in Province.

Per come meglio emergerà a seguito di una Commissione d'inchiesta del 1867, quella rivolta, conclusasi con la riconquista di Palermo la settimana successiva⁴, era dipesa dal malessere sociale, economico e culturale scaturito dall'avvento della classe dirigente del nuovo Stato, che aveva generato fenomeni di opposizione.

A conclusione dei suoi lavori, la Commissione⁵ rilevò che il malcontento locale avrebbe potuto essere compensato da provvedimenti concreti, che vennero trasfusi in alcuni progetti di legge - poi effettivamente approvati dal Parlamento - e diretti a prevedere l'esenzione dall'imposta fondiaria per le nuove abitazioni di operai, nuovi collegamenti marittimi tra la Sicilia e Napoli, risorse per nuove opere stradali, stanziamenti da utilizzare come sussidi all'occupazione.

³ Si v. l'interessante contributo di E. G. Faraci, *Prefetti e magistratura nella rivolta di Palermo del 1866*, in *Storia, amministrazione, Costituzione*, 2011, 67 ss.

⁴ La riconquista di Palermo, dovuta al Generale Cadorna, giunto in Sicilia il 22 settembre 1866 per divenirne Commissario straordinario, era riuscita mediante l'impiego di truppe di terra e squadre navali, nonché attraverso il ricorso a misure restrittive della libertà personale.

⁵ V. anche G. Giarrizzo, *La Sicilia moderna dal Vespro al nostro tempo*, Firenze, 2004, 104.

3 La Consulta regionale e l'approvazione dello Statuto.

Uno degli snodi più significativi della particolare condizione della Regione Sicilia nel contesto delle istituzioni nazionali è tuttavia rappresentato da un provvedimento legislativo successivo di quasi un secolo a tali eventi. Si tratta del d.l. 28 marzo 1944, n. 91, con il quale si istituisce, per la Sicilia, un Alto Commissario, coadiuvato da una Giunta Consultiva composta da nove membri nominati dal Capo del Governo.⁶

L'Alto Commissario ha la facoltà di formulare proposte al consiglio dei ministri sottoponendo le deliberazioni della Giunta circa i provvedimenti da adottarsi nell'isola.

Con il successivo d.l. 28 novembre 1944, n. 416, la Giunta diviene Consulta regionale⁷, e, oltre a svolgere funzioni di assistenza e consulenza per l'Alto Commissario, ha il compito di formulare proposte relative all'ordinamento regionale. E' proprio la Consulta a deliberare, il 15 maggio 1945, la costituzione di una Commissione per la predisposizione di un piano per l'istituzione dell'autonomia regionale.

La Commissione procede anzitutto all'individuazione dei principi generali, successivamente riversati nel progetto di Statuto, ove la Regione viene descritta come dotata di "autonomia entro l'unità politica dello Stato" e rispettosa dei principi democratici che ispirano la vita della Nazione. I lavori della Commissione risultano influenzati dal pensiero dell'Ambrosini, autorevole studioso del regionalismo – che poi sarà componente dell'Assemblea Costituente - il quale, partecipando ad alcune riunioni della Commissione, indica due criteri irrinunciabili per la stesura dello Statuto: l'indicazione espressa delle materie per le quali la regione richiede autonomia nonché la necessità di "*determinare la potenzialità finanziaria dell'Isola in rapporto ai bisogni da soddisfare e la sfera di competenza tributaria della Regione*".

Il 23 dicembre 1945 la Consulta regionale vara la versione definitiva del progetto di statuto – la cui stesura è affidata al Salemi – ed esso è approvato, senza modifiche, dal Governo centrale con il d.l. 15 maggio 1946, n. 455.

Sotto questo profilo, v'è chi ritiene⁸ che lo statuto sia il frutto di una sintesi tra la volontà statale – che attribuisce ad esso forza giuridica - e le esigenze espresse dal

⁶ Cfr. A. Piraino, O. Spataro, *La specialità della Regione Siciliana a dieci anni dalla riforma del Titolo V*, in *Le Regioni*, 2011, 907; G. Lauricella, *Alle origini dello Statuto Siciliano. L'idea di regione nel pensiero di Gaspare Ambrosini*, in *Diritto e società*, 1988, 270.

⁷ V. Sull'attività della Consulta v. G. Giarrizzo, *Sicilia politica 1943-1945: la genesi dello statuto regionale*, in *Archivio storico della Sicilia orientale*, 1970, 2.

⁸ Cfr. G. Lauricella, *Alle origini dello Statuto Siciliano*, cit, 272.

popolo⁹ siciliano per il tramite della Consulta regionale, sintesi che avrebbe generato un ordinamento permanente, nella misura in cui lo Statuto non è soggetto a scadenza.

Altri autori¹⁰ sostengono, con pragmatismo, che l'emanazione dello statuto sia stata richiesta dalla necessità di contrastare le tendenze separatiste già manifestatesi qualche anno dopo l'Unità d'Italia, e trovare una soluzione ancora una volta "compensativa" agli effetti negativi dell'unificazione, prodotti dalla posizione periferica¹¹ della Sicilia rispetto al governo centrale. In altre regioni, viceversa, l'emanazione degli statuti era dipesa da altri fattori, come il bilinguismo, che aveva portato all'autonomia della Valle d'Aosta – in allora definita "circostrizione" - e del Trentino, il cui statuto, peraltro, è scaturito da un vero e proprio accordo per la tutela della minoranza di lingua tedesca¹².

4 I lavori dell'Assemblea costituente.

L'Assemblea Costituente rappresenta il banco di prova dello Statuto siciliano come degli altri statuti speciali, le cui istanze dovranno confrontarsi con il più generale dibattito sul regionalismo italiano¹³. Sotto questo profilo, la lettura dei lavori dell'Assemblea appare illuminante, e pare dunque opportuno soffermarvisi, rinviando, per ogni più ampio approfondimento, ai testi dei lavori che si riportano in allegato relativi agli interventi di cui alla Seconda Sottocommissione.

La prima impressione è che la Costituente, approcciando il tema del regionalismo, fosse conscia della frammentarietà della situazione di fatto.

⁹ E' stato osservato che il tema delle rivendicazioni "popolari" troverà un momento di compromesso nell'art. 1 della Costituzione repubblicana, il quale attribuirà per l'appunto al popolo la sovranità. Il popolo cui fa riferimento la norma, però, è il popolo italiano, e non più il popolo della singola regione. Sul tema, v. le interessanti considerazioni di B. Di Giacomo Russo, *Autonomia statutaria regionale e unità nazionale*, in *Quaderni regionali*, 2011, 882. Sulla differenza tra "popolo" e "popolazione" nella carta costituzionale, v. R. Romboli, voce *Popolo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1990, XXIII, 5.

¹⁰ Cfr. L. Paladin, *Diritto regionale*, Padova, 1985, 8.

¹¹ Lo ricorda anche V. Onida, *Ragioni e speranze nell'attuazione del regionalismo italiano*, in *Quaderni regionali*, 2011, 957, che osserva come "la Sicilia e la Sardegna, Regioni periferiche, rivendicavano di essere state un po' dimenticate dallo Stato unitario, (...) manifestavano anche spinte di un autonomismo confinante con l'indipendentismo. (...). La nascita di queste Regioni, divenute "Regioni speciali", è avvenuta su basi particolari".

¹² Si tratta dell'accordo di Parigi del 5 settembre 1946 sottoscritto da De Gasperi e Gruber. V. G. Postal, *Il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino Sud-Tirol*, in *Le Regioni*, 941. Per quanto concerne i Friuli, viceversa, il tema della specialità si affronterà dopo l'annessione di Trieste, e sfocerà nello Statuto di cui alla l. cost. n. 1, 31 gennaio 1963, n. 1.

¹³ Si tenga presente che il termine "regione", così come inteso dalla Costituzione del 1948, in precedenza non possedeva una propria rilevanza istituzionale. Questo profilo ha inciso anche ai fini della determinazione del relativo territorio, dal momento che esso coincide, in definitiva, con quello delle "regioni storiche", cui corrispondono in gran parte le attuali circoscrizioni regionali cui, nell'ottocento, corrispondevano i "compartimenti statistici", determinati per agevolare la raccolta dei dati economici e demografici del Regno d'Italia.

Zuccarini, aprendo i lavori, segnala che “*quando si vuole affrontare il tema della regione ci si trova di fronte ad alcune esigenze e richieste di determinate regioni d’Italia. Esse non sono tutte uguali (...). Queste esigenze sono state in parte soddisfatte con statuti e concessioni provvisorie, che magari saranno soggette a modifiche, ma che, essendo state date, non possono essere più tolte. Quindi, nell’affrontare questo problema, si deve tener conto dello stato di fatto. C’è uno statuto per la Sicilia, più o meno approvabile (...) ci sono un po’ dappertutto esigenze e richieste precise*”.

Le rivendicazioni regionali sono indicate come “*giuste*” poiché costituiscono una sorta di compensazione a fronte dell’adesione, allo Stato unitario, delle regioni interessate¹⁴, la cui autonomia, proprio sull’esempio siciliano, deve considerarsi irrevocabile¹⁵. E tale autonomia deve essere anche di largo respiro, poiché è necessario che per tali regioni “*la potestà legislativa sia diretta e larghissima*”¹⁶ onde essere adeguata alle “*loro esigenze di carattere storico, economico, sociale e politico*”¹⁷.

E’ significativo, peraltro, anche per quanto si dirà nel prosieguo del presente lavoro, che tra le ragioni dirette a riconoscere la particolare situazione siciliana, ed in questo affiancarla alla Sardegna, rientra il tema dell’insularità. Anzi, proprio a tal proposito, va rilevato che in luogo di una elencazione delle regioni a statuto speciale, taluno aveva suggerito che l’articolo della Costituzione contenesse un riferimento astratto alle “*regioni insulari e a quelle confinarie e mistilingue*”¹⁸ che consentisse di ricomprendere, in una formulazione unitaria, le ragioni di detta specialità.

La scelta di mantenere l’elenco delle regioni non ha impedito di prendere atto che anche il fattore insulare rilevasse ai fini dell’autonomia siciliana¹⁹, imponendola anche in ragion del fatto che tale condizione di separatezza territoriale avesse favorito, come in Sardegna, i movimenti indipendentisti²⁰.

¹⁴ Intervento on.le Grieco, 29 luglio 1946.

¹⁵ Non tutte le voci sono favorevoli. Lo stesso Einaudi ritiene che non vi debba essere un’accettazione a priori dei principi consacrati negli statuti della Valle d’Aosta e della Sicilia. Altri (v. intervento on.le Finocchiaro Aprile, 30 luglio 1946) considerano strumentale l’approvazione dello Statuto siciliano, essendo stato “emanato alla vigilia della riunione dell’Assemblea costituente alla quale è così tolto, in certo senso, il diritto di legiferare su questa materia”. Il Presidente della Seconda sottocommissione, evidenzia tuttavia che la commissione è investita del “problema nazionale” di cui la Sicilia costituisce una parte.

¹⁶ V. Intervento on.le Bordon, 30 luglio 1946.

¹⁷ V. intervento on.le Castiglia, 1 agosto 1946.

¹⁸ V. intervento on.le Dominedò, 1 febbraio 1947.

¹⁹ V. intervento on.le Togliatti, 11 marzo 1947.

²⁰ V. intervento on.le Grieco, 7 giugno 1947.

E' sul punto della fonte normativa dalla quale debba farsi derivare l'adozione degli statuti speciali che l'Assemblea registra alcuni autorevoli dissensi.

Einaudi²¹, ad esempio, si dice “*persuaso che della necessità che questi statuti provengano direttamente da leggi che siano votate dal Parlamento (mentre) la formulazione data ai due statuti per la Sicilia e per la Val d’Aosta, sta a significare che è distrutta l’unità italiana, che cioè quelle Regioni hanno manifestato chiaramente il desiderio di non pagare più un’imposta allo Stato, pur desiderando riceverne tutti gli aiuti*”.

Ambrosini risponde ad Einaudi che difendendo questo Statuto (quello siciliano, ndA) non s'intende incrinare l'unità dello Stato: chi lo sostiene è unitario per lo meno e alla stessa stregua di chiunque altro. Altri ancora²² sottolineano che qualora si riconoscesse valore costituzionale alle leggi di adozione degli Statuti, vi sarebbe il rischio di far sì che le regioni interessate non siano più legate allo Stato da un vincolo costituzionale, ma contrattuale. Questa impressione, peraltro, permane ancor oggi nelle opinioni della dottrina più autorevole²³, secondo la quale, all'interno della Costituzione sono ravvisabili i tratti essenziali di un “*patto di cittadinanza tra il popolo e la Repubblica*” che si avvarrebbe degli enti intermedi, *in primis* le Regioni. Lo spirito di Ambrosini, relatore della seconda sottocommissione, era proprio questo: non si trattava di depotenziare lo Stato, ma al contrario di fare in modo che esso, proprio attraverso le regioni, si rafforzasse, dal momento che l'ente intermedio sarebbe stato in grado di raccogliere quelle energie che altrimenti sarebbero state disperse²⁴.

Anche Sturzo era convinto che l'autonomia non avrebbe intaccato l'unità dello Stato, ed anzi era persuaso che i siciliani, se fossero stati posti nella condizione di doversi autodeterminare, avrebbero fatto leva sul proprio senso di responsabilità²⁵.

²¹ V. intervento 31 gennaio 1947.

²² V. intervento on.le Tosato, 31 gennaio 1947.

²³ V. E. Balboni, *Autonomie, regionalismo, federalismo: verso un nuovo patto di cittadinanza*, in *Quaderni Regionali*, 2011, 936.

²⁴ Afferma infatti Ambrosini: “Abbiamo configurato ed elaborato un progetto di riforma che, potenziando la Regione, secondo il nostro intendimento, deve servire a potenziare la Nazione in genere; deve servire a far confluire tutte queste energie, che spesso sono abbandonate e latenti verso la risoluzione dei singoli problemi locali; perché dalla risoluzione di questi problemi verrà la soluzione del problema nazionale, e verrà la resurrezione e il progresso del Paese”. V., sul punto, anche il commento di M. Ruotolo, *Il riparto delle competenze legislative tra Stato e regioni, a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in *Diritto e società*, 2011, 113.

²⁵ Egli afferma (v. L. STURZO, *La Regione nella nazione*, Milano, 1949, 322): “Io sono unitario, ma federalista impenitente. Lasciate che noi del meridione possiamo amministrarci da noi, da noi designare il

In ultima analisi, emerge che il dibattito sulla specialità regionale ha rappresentato uno dei presupposti per il regionalismo italiano in quanto tale: se invero non fosse stato necessario, dal punto di vista di taluni territori, far riconoscere la legittimità delle proprie istanze e degli statuti esistenti, probabilmente non si sarebbe posto il problema di creare l'ente "Regione"²⁶, come dimostrano i lavori della costituente relativi all'art. 114 cost.

5 Per una riaffermazione di una (attualizzata) specialità statutaria.

Gli elementi che abbiamo visto esser stati valutati in seno alla Costituente come in grado di giustificare il riconoscimento della specialità in favore della Sicilia, ed in particolare la sua insularità e le condizioni economico-sociali, sono fattori che permangono, evidentemente, ancora oggi, e richiedono di essere riaffermati.

In particolare, non v'è dubbio che a questi possano aggiungersene altri, sui quali al momento della Costituente non si è riflettuto poiché il legislatore, all'epoca, si muoveva in una prospettiva esclusivamente "nazionale". Oggi, viceversa, è la dimensione europea a dover fornire le direttrici del rinnovato interesse per l'autonomia, che si presta ad esser valorizzata anche nella dimensione mediterranea, su cui l'Europa ha avuto modo di concentrarsi negli ultimi anni.

Dalla conferenza di Barcellona del 1995²⁷ con cui è stata avviata la strategia europea per la regione mediterranea (Partenariato Euro - Mediterraneo) è scaturita invero una

nostro indirizzo finanziario, distribuire i nostri tributi, assumere la responsabilità delle nostre opere, trovare l'iniziativa dei rimedi ai nostri mali; non siamo pupilli, non abbiamo bisogno della tutela interessata del Nord; e uniti nell'affetto dei fratelli e nell'unità del regime, non nell'uniformità dell'amministrazione, seguiremo ognuno la nostra via economica, amministrativa e morale nell'esplicazione della nostra vita".

²⁶ La Regione non è un ente che si contrappone allo Stato, non è un ente "intermedio", poiché essa è lo Stato stesso. Come ricorda V. Onida, *Ragioni e speranze nell'attuazione del regionalismo italiano*, cit., 960, "in Valle d'Aosta, che è la più piccola Regione d'Italia, il Presidente della Regione è anche il Prefetto. (È l'unica Regione, come è noto, dove questo si realizza). Questo esprimeva l'idea che la Regione è lo Stato, è lo Stato in periferia, è lo Stato rispetto a quella particolare area del territorio, ma è lo Stato, quindi portatore anche di tutte le istanze e di tutte le preoccupazioni tipiche dello Stato. Quindi la Regione come mattone costruttivo di uno Stato nuovo. Questo è il disegno originario del nostro regionalismo".

²⁷ Per una ricostruzione del cammino sin qui svoltosi si veda PITRONE A., *I dieci anni del partenariato euromediterraneo e la nuova politica europea di vicinato*, in Riv. coop. giur. int., 2007, p. 99; CHITI R., *Il partenariato Euromediterraneo*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, p. 99;. Si v. altresì l'interessante documento del CNEL, *Il partenariato Euro-Mediterraneo*, del 28 febbraio 2002, in www.portalecnel.it/portale/AreaTematica.

dichiarazione giuridicamente non vincolante, che predispone un sistema multilaterale fondato su una rete di accordi d'associazione con i Paesi terzi mediterranei²⁸.

Si tratta di accordi bilaterali stipulati tra ogni singolo paese terzo e l'Unione Europea, aventi struttura e obiettivi comuni diretti a istituire: *i*) un partenariato politico e di sicurezza, diretto a concordare una politica per garantire la stabilità della regione; *ii*) un partenariato economico e finanziario, per favorire lo sviluppo economico anche mediante ulteriori e successivi accordi bilaterali; *iii*) un partenariato sociale, culturale e umano.

La modalità di stipulazione bilaterale di tali accordi costituisce però un freno alla costruzione di relazioni paritarie tra i Paesi dell'area euro-mediterranea dal momento che tra un paese terzo e l'altro continuano a sussistere barriere agli scambi che inibiscono gli investimenti all'estero, mantenendo il privilegio del canale europeo.

La necessità di un partenariato economico e finanziario, nasce dalla volontà di creare una zona di prosperità condivisa nel Mediterraneo, che poggia sullo sviluppo socioeconomico sostenibile ed equilibrato, sull'instaurazione di una zona di libero scambio e sulla cooperazione nei settori pertinenti, per migliorare le condizioni di vita delle popolazioni, aumentare l'occupazione e promuovere l'integrazione regionale.

Le parti hanno previsto la graduale realizzazione di questa zona che coprirà la maggior parte degli scambi, nel rispetto degli obblighi risultanti dell'organizzazione mondiale per il commercio (OMC), eliminando dazi e tasse per quasi tutti i prodotti industriali provenienti sia da paesi europei che da quelli terzi mediterranei, salvo i prodotti agricoli e gli scambi in materia di servizi che verranno progressivamente liberalizzati²⁹.

²⁸ I Paesi interessati sono: Repubblica Tunisina, Regno del Marocco, Stato d'Israele, Regno hashemita di Giordania, Repubblica araba d'Egitto, Repubblica Algerina democratica e popolare, Repubblica Libanese, Cipro, Malta, Siria e Turchia.

²⁹ Per facilitare la realizzazione di questa zona sono stati definiti quattro settori prioritari: *i*) adozione di misure adeguate in materia di norme d'origine, di certificazione, di tutela dei diritti di proprietà intellettuale, industriale e di concorrenza; *ii*) il proseguimento e lo sviluppo di politiche fondate sui principi dell'economia di mercato e dell'integrazione delle loro economie, tenendo conto dei rispettivi bisogni e livelli di sviluppo; *iii*) l'adattamento e l'ammodernamento delle strutture economiche e sociali, accordando priorità alla promozione e allo sviluppo del settore privato, al miglioramento del settore produttivo e alla creazione di un opportuno quadro istituzionale e regolamentare per un'economia di mercato; *iv*) la promozione di meccanismi volti a sviluppare i trasferimenti di tecnologia.

All'interno degli accordi euro-mediterranei di associazione³⁰, in coerenza con il Trattato istitutivo dell'Unione Europea, è previsto un divieto di aiuti di Stato alle imprese localizzate nel perimetro geografico di riferimento.

Risulta evidente che la Sicilia, per la prossimità geografica con tali Paesi, dovrebbe rappresentare l'avanposto ideale per l'interlocuzione con tali Stati-*partners*, costituendo la porta mediterranea dell'Europa. E' su queste basi che la Regione può e deve ritrovare un nuovo ruolo nel mutato contesto.

Sotto questo profilo, occorre peraltro ricordare quanto previsto dall'art. 117 Cost. con riguardo al ruolo delle regioni e della loro legislazione con riferimento ai rapporti con altri Stati e con la stessa Unione Europea.

A tal proposito, la norma costituzionale, oltre a prevedere che sono materie di legislazione concorrente il commercio con l'estero nonché i rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni, dispone che *“le regioni (...) nelle materie di loro competenza provvedono all'esecuzione e all'attuazione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione Europea nel rispetto delle norme di procedura stabilite con legge dello Stato”*.

Ed ancora, si riconosce che la Regione, sempre nelle materie di sua competenza, *“può concludere accordi con Stati ed intese con enti territoriali interni ad altro Stato”*.

³⁰ Si tratta degli accordi con la Repubblica Tunisina (98/238/CE), con il Regno del Marocco (2000/204/CE), con lo Stato di Israele (2000/384/CE), con il Regno hashemita di Giordania (2000/357/CE), con la Repubblica Araba d'Egitto (2004/635/CE), con la Repubblica Algerina democratica e popolare (2005/690/CE) e con la Repubblica Libanese (2006/356/CE). Non tutti sono stati ratificati.

Capitolo II

Statuto speciale siciliano e potestà tributaria tra finanza derivata e territorialità del presupposto

SOMMARIO: 1 Statuto e Costituzione: profili di integrazione tra le fonti - 2 La potestà impositiva regionale nello Statuto e nelle norme di attuazione - 3 Principio di territorialità e capacità contributiva - 4 Il principio di territorialità nella legge delega n. 42 del 2009

1 Statuto e Costituzione: profili di integrazione tra le fonti.

Nell'avviare l'esposizione dei profili qualificanti della fiscalità regionale siciliana¹, ed alla luce delle posizioni espresse dai costituenti, occorre premettere talune considerazioni relative all'integrazione tra lo Statuto regionale e la Costituzione italiana.

La preesistenza del primo rispetto alla seconda ha posto fin da principio un problema di compatibilità tra le due fonti, questione che l'art. 116 Cost. ha ritenuto di risolvere in modo prudente, riconoscendo da un lato la necessaria preminenza alla Costituzione ma dall'altro lato recependo gli Statuti stessi con leggi costituzionali², dunque con leggi dotate di particolare forza e sovraordinate rispetto a quelle ordinarie. Questa soluzione pare esser stata l'unica davvero praticabile: lo Statuto regionale era giovanissimo, tale per cui da esso non era scaturito un sistema autonomistico – inteso in senso complessivo, non solo tributario – che avesse avuto modo di consolidarsi e che dunque potesse avanzare qualche pretesa ulteriore rispetto ad un mero riconoscimento.

Da questo punto di vista, pur senza arrivare a sostenere la sostanziale contestualità tra Statuto regionale e Costituzione, va però rilevato che entrambe tali fonti, in quel momento, più che misurarsi reciprocamente, si trovavano a doversi confrontare con l'ordinamento precedente, rispetto al quale erano parimenti portatrici di significative innovazioni.

¹ La dottrina che si è occupata della fiscalità siciliana è oggettivamente molto vasta. Le pubblicazioni più recenti sono quelle, contenute entrambe negli atti preparatori, di S. La Rosa, *Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana*, 185 e di A. E. La Scala, *L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria*, 209. Dello stesso S. La Rosa, *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in *Le Regioni*, 1978, 272. Tra le monografie anteriori alle norme di attuazione, rimane immutato il valore dell'apporto di G. Zingali, *Diritto tributario della Regione Siciliana*, Milano, 1953.

² Approvato con il d.lgs. 15 maggio 1946, n. 445 e convertito nella legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2. Sulla portata normativa in rapporto alle fonti del diritto v. S. Pajno, G. Verde, *Gli Statuti - leggi costituzionali delle Regioni Speciali*, in P. Caretti (a cura di), *Osservatorio sulle fonti*, Torino, 2005, 299.

Tra queste, tuttavia, era proprio il sistema regionalista a costituire il dato maggiormente significativo. Come abbiamo visto, dagli atti dell'Assemblea Costituente emerge che se le regioni a statuto speciale non avessero posto, fin da principio ed ancor prima dell'avvio dei lavori della Costituente, la "questione regionale", quest'ultima, con buona probabilità, non sarebbe stata affrontata in tale sede.

Senonché, al di là della rivendicazione della paternità del regionalismo e lungi dall'esprimere un giudizio su come la Costituente abbia affrontato il nodo degli statuti esistenti, non convince l'opinione espressa, a tal riguardo, dalla Corte costituzionale. Quest'ultima³ ha ritenuto che l'art. 36 dello statuto siciliano "*lasci trasparire una originaria concezione dell'ordinamento finanziario ispirata ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale, nel senso che l'ordinamento finanziario della Regione si basa «sull'esercizio di una potestà impositiva del tutto autonoma della Regione, in spazi lasciati liberi dalla legislazione tributaria dello Stato, essendo tuttavia noto che – come sottolineato dalla stessa giurisprudenza costituzionale – le norme di attuazione dello statuto hanno costruito un diverso modello dell'ordinamento finanziario siciliano, in quanto, «allontanandosi dal disegno originariamente sotteso alla formula testuale dell'art. 36 dello statuto» (sent. n. 138 del 1999), prevedono l'attribuzione alla Regione del gettito della maggior parte dei tributi erariali, riscosso nel territorio regionale, [...], fermo restando che [...] si applicano nella Regione le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato (art. 6 del d.P.R. n. 1074 del 1965)»*".

Questo convincimento della Corte, valendo quale assoluzione del legislatore Costituente, attribuisce alla successiva attuazione dello statuto la piena responsabilità circa l'attuale stato di cose. Tuttavia, tale orientamento sembra non considerare che l'originaria prospettiva di attribuire alla regione una potestà impositiva autonoma negli spazi lasciati *liberi dalla legislazione statale* avrebbe presupposto una capacità discretiva del legislatore nazionale, affinché tali spazi fossero realmente salvaguardati⁴. L'approccio

³ V. Corte Cost., sent. n. 116/2010, ove ampi richiami alla sentenze n. 138 del 1999 e 306 del 2004. Per un commento alla pronuncia v. Su tale pronuncia v. il contributo di A. E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 729. La sentenza è commentata anche da S. Cameli, *Questioni – problematiche – in tema di riparto del gettito fiscale tra lo Stato e la Regione Sicilia*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 27.

⁴ In tema. V. Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 9, ove risulta fissato il principio di unità dell'ordinamento tributario nazionale. Secondo la Corte, tutte le Regioni a statuto speciale, a livello legislativo, hanno introdotto imposte di secondo piano, rispetto al sistema dei tributi erariali, pur essendo dotate di un potere legislativo di tipo concorrente e non meramente attuativo di leggi statali in vigore.

invasivo, viceversa, se da un lato ha snaturato le prerogative statutarie, non ha di contro nemmeno trovato compensazione nell'efficiente esercizio accentrato di funzioni da parte dello Stato⁵. Tali funzioni, invero, ove finanziate da tributi "propri", avrebbero potuto essere delegate alle regione, soluzione di fatto implementata solo sul finire degli anni novanta con l'introduzione dell'Irap destinata al finanziamento della sanità⁶.

2 La potestà impositiva regionale nello Statuto e nelle norme di attuazione.

Svolte le necessarie premesse sugli aspetti relativi all'integrazione tra le fonti, occorre ora soffermarsi sulle disposizioni espressamente dedicate alla potestà regionale in materia tributaria, espressione con la quale designeremo le prerogative regionali in materia fiscale, attinenti sia il diritto di istituire tributi propri, sia di trattenere il gettito di tributi erariali.

Come è noto, tali prerogative sono disciplinate dagli articoli 36, 37 e 38 dello Statuto, nonché dalle norme di attuazione, emanate, con ritardo⁷, con il D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074.

L'art. 36 dello Statuto regionale, in generale, prevede che al fabbisogno finanziario della regione si faccia fronte mediante "*tributi istituiti dalla medesima*", con riserva per lo Stato delle sole "*imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto*". Tale disposizione sancisce dunque il potere della Regione di deliberare tributi propri, con legge regionale, disciplinando tutti gli elementi fondamentali e non del prelievo, nel rispetto sottinteso dei principi del sistema tributario italiano e dell'ordinamento europeo. Si tratta dei c.d. tributi propri⁸, cui si riferisce, per le Regioni a Statuto ordinario, l'art. 119, comma 2, secondo capoverso della Costituzione ("*stabiliscono... tributi ed entrate propri*")⁹.

⁵ Decentramento fiscale e sostenibilità finanziaria vanno di pari passo, di talché la fiscalità regionale presenta delle implicazioni notevoli di carattere economico. In tema, v. P. Panteghini, *Aspetti economici della fiscalità regionale*, in Atti preparatori, 249.

⁶ V. P. Boria, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il d. lvo 446 del 15 dicembre 1997*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 864.

⁷ E' stato osservato che le norme di attuazione sono state adottate con ritardo in ragione della volontà di consentire, anche alla Sicilia, di fruire di attribuzioni già concesse, dalla legislazione statale, alle regioni a statuto ordinario. V., in tal senso, A. Piraino, O. Spataro, *La specialità della Regione Siciliana a dieci anni dalla riforma del Titolo V*, in *Le Regioni*, 2011, 912.

⁸ I tributi propri sono solo quelli istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Cfr. Corte cost. sentenze nn. 296 e 397 del 2003 e n. 37 del 2004.

⁹ V. M. Basilavecchia, L. Del Federico, F. Osculati, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione*

Il successivo art. 37 riserva alla Regione il gettito del tributo sui redditi gravante sulle imprese industriali e commerciali “*che hanno la sede centrale fuori dal territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti ed impianti, per la quota relativa a detti stabilimenti ed impianti*”, norma, quest’ultima, che – lo anticipiamo - conferma *in toto* l’approccio sostanziale riferito al *momento* e al *luogo* del realizzo del presupposto d’imposta, a svantaggio del criterio amministrativo e procedurale proprio della riscossione.

La lettura di queste disposizioni deve necessariamente avvenire alla luce delle norme di attuazione, anche per sconfessare quella lettura per la quale vi sarebbe un contrasto tra di esse; va da sé che ove davvero vi fosse incoerenza tra statuto e norme attuative, il conflitto andrebbe comunque risolto in favore del primo, fonte evidentemente sovraordinata.

Come è noto, tra le norme di attuazione dello Statuto, occorre soffermarsi, in particolare, sugli artt. 1-7 d.p.r. 16 luglio 1965, n. 1074.

L’art. 1 dispone, tra l’altro, che la Regione Sicilia provvede al suo fabbisogno finanziario mediante le entrate tributarie ad essa spettanti.

L’art. 2 prevede che alla regione spettino, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell’ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime. Sono escluse dalla spettanza regionale le entrate derivanti da imposte di produzione, dal monopolio dei tabacchi, dal lotto e dalle lotterie a carattere nazionale.

L’art. 3 precisa che le entrate spettanti alla regione comprendono anche quelle accessorie, costituite dagli interessi di mora e dalle soprattasse, nonché quelle derivanti dall’applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative e penali.

L’art. 4 precisa che nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell’ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione.

dell’art. 119 della Costituzione, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, n. 5, p. 669. Anteriormente alla riforma del titolo V della Costituzione approvata nel 2011, era proprio l’art. 36, ed il riferimento ai tributi propri in esso contenuto, a sostanziare più marcatamente la differenza tra Regioni a Statuto ordinario e Regione Sicilia.

L'art. 5 riguarda la materia doganale prevedendo che una parte del relativo gettito sia di spettanza regionale.

L'art. 6 stabilisce che salvo quanto la regione disponga nell'esercizio e nei limiti della potestà legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale.

L'art. 7, oltre a prevedere le modalità dell'accertamento e della ripartizione della quota di tributi relativi agli stabilimenti, dispone, al secondo comma, che spettino alla Regione i tributi sui redditi di lavoro dei dipendenti delle imprese industriali e commerciali che sono addetti agli stabilimenti situati nel suo territorio¹⁰.

Il quadro così delineato descrive un sistema improntato ad un principio di territorialità di matrice marcatamente federalista, in base al quale il gettito dei tributi che incidono economicamente sulla ricchezza prodotta dai siciliani e dai soggetti che operano in ambito regionale è destinato a finanziare tale ente intermedio.

Questo sistema, peraltro, appare fondato su un rapporto territorio-tributo molto equilibrato, e non presta il fianco alle critiche mosse dalla dottrina più autorevole¹¹ che ritiene non condivisibili i tentativi di sopravvalutare il principio di territorialità dell'art. 119, comma 2 Cost., ricostruzioni che giungono a ritenere esistente un principio fondamentale di coordinamento per il quale l'attuazione del federalismo fiscale richiederebbe l'attribuzione alle regioni della titolarità dei tributi generali, ora erariali, salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le proprie funzioni. Se si ragionasse in questi termini, si metterebbe in crisi, ad avviso di tale dottrina, il principio dell'unitarietà della finanza pubblica, violando la competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali.

Come è noto, il principio di territorialità¹² in senso oggettivo valorizza, ai fini della tassazione del reddito, la localizzazione della fonte. Su tale principio poggiano i criteri di collegamento previsti dall'art. 23 del Tuir sulla tassazione dei redditi prodotti dai non

¹⁰ L'art. 7, delle citate norme di attuazione, negli ultimi due commi, prevede in modo simmetrico che le quote di reddito prodotte da imprese la cui sede centrale si trovi nel territorio della Regione ma si riferiscono a stabilimenti situati al di fuori di esso, vengano determinate sulla base degli stessi principi sanciti nel primo comma e che le relative imposte vengano riscosse dallo Stato.

¹¹ Secondo F. Gallo, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 222.

¹² Si veda, sull'argomento, G. Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004 e più recentemente R. Baggio, *Principi di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

residenti, nonché i criteri di riparto dell'esercizio della potestà impositiva tra Stato della residenza e Stato della fonte sanciti dal Modello OCSE delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Orbene, non sembra che le aspirazioni della Regione Sicilia necessitino, oggettivamente, di costruzioni fondate su deroghe o interpretazioni distorte dei principi vigenti.

Al contrario, fermo restando che tuttora la finanza regionale siciliana deve essere coordinata con quella risultante dall'implementazione del federalismo fiscale, e pur a voler considerare solo un'aspirazione il tentativo di provvedere con mezzi propri al fabbisogno finanziario regionale, il tema rimane quello della corretta lettura delle disposizioni statutarie e di attuazione ai fini del riparto del gettito. Questo aspetto, invero, non riguarda soltanto il passato – a tal fine ci soffermeremo nel prossimo capitolo sugli esiti della giurisprudenza della Corte costituzionale degli ultimi anni – ma potrebbe riproporsi nel futuro ove non s'intervenga opportunamente sulla rimodulazione delle disposizioni di attuazione al solo fine di chiarirne la portata onde evitare quegli equivoci che già oggi, sulla base della formulazione vigente, potrebbe essere considerati superabili. Tale rimodulazione dovrà avvenire nel senso che avremo modo di indicare più avanti traendo spunto dalle esperienze di altre regioni a statuto speciale. Tale direttrice, orientata alla individuazione di criteri univoci per la devoluzione del gettito territoriale, potrà contribuire a contenere gli effetti dell'impostazione solidaristica sinora intesa come trasferimento da parte dello Stato del contributo di “*solidarietà nazionale*” (art. 38 dello Statuto¹³).

Orbene, se per i tributi propri in senso stretto la Regione è soggetto attivo del rapporto giuridico d'imposta, per i prelievi “*ceduti*” essa riveste la qualifica di destinatario del gettito. Sotto questo profilo, analizzando le norme statutarie e di attuazione ad oggi vigenti nei rapporti Stato-Regione, si deduce una netta preminenza dei criteri fondati sulla fase della realizzazione del presupposto d'imposta rispetto a quelli relativi alla fase applicativa della riscossione dei tributi erariali il cui gettito è attribuito alla Regione. Ciò emerge con maggiore chiarezza dal combinato disposto degli artt. 2 e 4 delle norme di attuazione che costituiscono l'oggetto del contendere in tutti i casi di conflitti di

¹³ Esso rappresenta lo strumento diretto a bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella Regione in confronto alla media nazionale. L'art. 38, in particolare, prevede che “*lo Stato verserà annualmente alla Regione, a titolo di solidarietà nazionale, una somma da impiegarsi, in base ad un piano economico, nella esecuzione di lavori pubblici*”.

attribuzione tra Regione e Stato Italiano, dal momento che lo stesso riferimento ai “tributi statali riscossi” contenuto nella prima di esse, è “integrato” – o diremmo “esteso” – alle entrate relative alle “*fattispecie tributarie maturate nell’ambito regionale (che) affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori dal territorio della regione*”.

La disposizione è indicativa del principio generale per il quale in tutti i casi in cui il luogo del realizzo del presupposto d’imposta sia il territorio regionale, il corrispondente gettito deve essere attribuito alla regione, anche qualora la riscossione si svolga altrove per mere esigenze di gestione amministrativa del prelievo. Nel riferirsi alle entrate erariali riscosse, l’art. 2 presuppone che i tributi il cui presupposto matura in ambito regionale vengano anche *ivi* riscossi. In questo quadro, nel quale l’oggetto della riscossione sono tributi erariali, la previsione di cui all’art. 4 ha natura integrativa, ed in particolare confermativa della spettanza regionale dei tributi riscossi altrove quantunque in relazione a ricchezze generate (maturate) in ambito regionale, a motivo della residenza fiscale del soggetto titolare della capacità contributiva o della collocazione territoriale del fatto imponibile.

Non va peraltro trascurato che le norme di attuazione dello Statuto sono state concepite anteriormente alla riforma tributaria degli anni settanta, e dunque in relazione ad un sistema fondato sull’imposizione reale della ricchezza. Successivamente, quando a seguito dell’attuazione della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, il nostro ordinamento ha scelto di attuare il passaggio alla tassazione personale¹⁴, ciò ha determinato un sostanziale mutamento delle forme di prelievo esistenti attraverso la soppressione di molti dei tributi devoluti alla Sicilia in virtù della normativa di attuazione dello Statuto e la loro sostituzione con nuovi strumenti di attuazione del prelievo, come il sostituto d’imposta, ponendo evidenti problemi di “compatibilità” con le previsioni statutarie e con particolare riguardo ai tributi afferenti a redditi prodotti nel territorio regionale ma accertati e riscossi altrove¹⁵. Sotto questo profilo, si è dato adito ad interpretazioni per le quali la Sicilia non avrebbe potuto aspirare al gettito relativo a quelle fattispecie nelle quali il soggetto obbligato all’adempimento avesse la propria sede all’esterno del perimetro regionale.

¹⁴ Cfr. G. Cerea, *La finanza delle autonomie speciali*, cit., p. 75.

¹⁵ Cfr. D. Immordino, *Il nuovo assetto della finanza regionale. Riflessi per le Regioni a Statuto speciale*, in *Rass. Amm. Siciliana*, n. 2, 2002, pp. 621 ss.

Nel prossimo capitolo vedremo come tale interpretazione sia stata fatta propria, da ultimo, dalla Corte Costituzionale, sconfessando un precedente orientamento di segno diverso che pure era stato espresso dalla Corte stessa.

Sotto il profilo economico, come è stato autorevolmente sostenuto, rimane che il dato dei tributi pagati non coincide con il sacrificio fiscale sopportato dai contribuenti siciliani¹⁶.

Già negli anni settanta, dunque, avrebbe dovuto esser posto il problema della emanazione di nuove disposizioni di attuazione dello Statuto regionale, affinché quest'ultimo potesse essere coordinato con il sistema risultante dalla più generale riforma del sistema fiscale italiano. In difetto di nuove disposizioni, il coordinamento è avvenuto per via interpretativa, dando adito a soluzioni contrastanti e alimentando i conflitti di attribuzione tra Stato e Regione con particolare riferimento a quelle ipotesi nelle quali l'imposizione avviene attraverso l'intervento del sostituto d'imposta. Senza contare le perplessità sorte con riguardo alla concessione di aiuti fiscali alle imprese, non solo per ragioni di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, ma per la sostanziale impossibilità per la regione (anche per ragioni di carenza di risorse) di modulare basi imponibili ed aliquote di tributi istituiti da leggi statali in relazione ai quali si sarebbe desiderato intervenire prevedendo agevolazioni¹⁷.

Sono queste le ragioni che, pur nel generale ed iniziale quadro d'incertezza sulla natura delle competenze normative in materia tributaria¹⁸, hanno indotto la dottrina più autorevole a disconoscere che la Regione Sicilia sia titolare di competenze primarie concorrenti con quelle dello Stato, poiché le risulta infatti *“preclusa, praticamente in toto, l’emanazione di norme incidenti sulla disciplina sostanziale dei tributi statali; essa non dispone di tributi “propri” e diversi da quelli vigenti nel restante territorio nazionale; ne*

¹⁶ Cfr. S. La Rosa, *I rapporti finanziari*, cit., pp. 47 ss.; G. Cerea – I. Dalmonego – F. De Biasi, *Le regioni a statuto speciale, profili istituzionali e finanziari*, cit., pp.25 ss.

¹⁷ A poco vale considerare che la regione sia titolare, come tutte le altre, di un minimo di discrezionalità con riguardo all'addizionale regionale all'Irpef. Le agevolazioni di cui trattasi, infatti, dovrebbero riguardare le imprese, che solo in una minima parte sono assoggettate ad Irpef, ciò che accade qualora si tratti di imprese individuali.

¹⁸ Sul tema si rinvia alle trattazioni di A. Buscema, *La potestà tributaria della Regione siciliana*, in Atti del convegno su *“Trent'anni di finanza della regione siciliana”*, Palermo, 1979; P. Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, 1995; S. La Rosa, *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in AA.VV., *La finanza pubblica in Sicilia*, 1982.

*essa può intervenire sulle discipline dei profili procedurali e processuali dei tributi che le sono riservati. Essa è invece supportata da risorse totalmente derivate*¹⁹.

In linea di principio, non può sottacersi che il legislatore degli anni novanta, introducendo l'Irap e l'addizionale regionale all'Irpef, abbia inteso allineare le posizioni delle regioni, assicurando loro una serie di prerogative che potessero contribuire a realizzare l'autonomia finanziaria. E queste norme sono state ben accolte, poiché hanno consentito, nella specie, di attribuire alle casse regionali il gettito delle imposte pagate dalle imprese operanti nel territorio della Regione ma aventi sede legale altrove²⁰. L'obiettivo del legislatore era proprio quello di consentire il superamento di un sistema nel quale le regioni non disponevano di risorse proprie e ricevevano fondi settorializzati a destinazione vincolata diretti a finanziare le funzioni devolute dallo Stato.

Se, dunque, la dottrina più autorevole, giunge oggi alla conclusione che la finanza derivata è tuttora il pilastro della sistema tributario regionale, è perché la riforma degli anni novanta, deludendo le aspettative, ha confermato un'impostazione centralistica di fondo in considerazione dei principi costituzionali in allora vigenti.

Del resto, con riguardo al conflitto di attribuzione sollevato dalla Regione Sicilia in relazione all'Irap, la Corte Costituzionale ha rilevato che tale imposta si presta ad essere configurata come *"tributo attribuito alla Regione"*²¹. Va peraltro ricordato che nella medesima occasione la Corte ha statuito che la Regione Sicilia non beneficia di alcuna *"garanzia quantitativa"*, per cui non sussiste alcuna illegittimità costituzionale per il solo fatto che il gettito riveniente dalla nuova imposta fosse inferiore a quello derivante dai tributi soppressi²².

¹⁹ Così S. La Rosa, *Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana*, in Atti preparatori, 190.

²⁰ Come è noto, infatti, l'art. 15 D. Lgs. n. 446 del 1997 prevede che l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione netta.

²¹ V. Corte Cost., 22 aprile 1999, n. 138 ove si legge che: *"l'imposta regionale sulle attività produttive, istituita dall'art. 1 del D. Lgs. n. 446 del 1997, sulla base della delega contenuta nell'art. 1, comma 143, della L. n. 662 del 1996, si configura come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle 'quote di tributi erariali', è utilizzata dall'art. 119, comma 2, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività, ma è pur sempre un tributo 'attribuito' alla Regione - come si esprime l'art. 119 - dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile"*.

²² Sul punto, nella sentenza si legge che *"nel caso di abolizione di tributi erariali il cui gettito era devoluto alla Regione, o di complesse operazioni di riforma e di sostituzione di tributi, come quella realizzata sulla base dell'art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, possono aversi, senza violazione costituzionale, anche riduzioni di risorse per la Regione, purché non tali da rendere impossibile lo svolgimento delle sue funzioni. Ciò vale tanto più in presenza di un sistema di*

Alla luce della sostanziale insoddisfazione emersa a seguito dei tentativi del legislatore degli anni novanta di valorizzare il principio di territorialità ai fini dell'autonomia finanziaria delle regioni, occorre verificare se ed in quale misura tale principio trovi oggi adeguato spazio nella delega sul federalismo fiscale, e se dunque sia lecito ragionevolmente attendersi un mutamento di prospettiva.

3 Principio di territorialità e capacità contributiva.

Le riflessioni più recenti²³ sul principio di territorialità muovono dalla considerazione che esso possiede solide basi costituzionali, poiché l'art. 119 Cost. prevede che Comuni, province, città metropolitane e regioni, oltre a stabilire ed applicare tributi propri “*dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio*”.

Nel garantire a tali enti una quota di gettito – nella misura in cui esso vi sia e sia riferibile al loro territorio - la norma in esame non precisa né quali debbano essere i tributi oggetto di compartecipazione né la percentuale, eventualmente espressa ricorrendo a limiti minimi e massimi. Se l'utilizzo del termine “tributi” comporta un riferimento implicito anche alle tasse ed ai contributi, l'uso della locuzione “compartecipazione” potrebbe far sì che ciascun ente territoriale diverso dallo Stato possa godere di una parte del gettito del medesimo tributo erariale o di più tributi erariali (eventualmente anche tutti)²⁴.

Nel più generale quadro di cui alla l. n. 42 del 2009, la menzionata dottrina esalta dunque la portata del principio di territorialità nella direzione finalistica dell'attribuzione del gettito dei tributi agli enti territoriali diversi dallo Stato, ed in particolare sul presupposto che tali enti sono chiamati ad erogare i servizi finanziati dal prelievo fiscale. Secondo

finanziamento che non è mai stato interamente e organicamente coordinato con il riparto delle funzioni, così da far corrispondere il più possibile, come sarebbe necessario, esercizio di funzioni e relativi oneri finanziari da un lato, disponibilità di risorse, in termini di potestà impositiva (correlata alla capacità fiscale della collettività regionale), o di devoluzione di gettito tributario, o di altri meccanismi di finanziamento, dall'altro. Più in generale, la giurisprudenza di questa Corte ha ammesso che la legge dello Stato possa, nell'ambito di manovre di finanza pubblica, anche determinare riduzioni nella disponibilità finanziaria delle Regioni, purché appunto non tali da produrre uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale (cfr. sentenze n. 307 del 1983, n.123 del 1992 e n. 370 del 1993)”.

²³ V. S. Sammartino, *Il principio di territorialità nell'attuazione del federalismo fiscale*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 641.

²⁴ Il tema della compartecipazione si riferisce anche ai tributi regionali istituiti con legge statale. Le concrete scelte operate per dotare di risorse le articolazioni territoriali sub statali possono assumere una pluralità di forme, di solito combinate tra di loro anche in ordinamenti diversi dal nostro. V. P. Balduzzi, V. Grembi, *Fiscal rules and window dressing: the case of Italian municipalities*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, 2011, 100.

questa impostazione, il nesso esistente tra prelievo e finanziamento della spesa pubblica permette di ancorare il principio di territorialità all'art. 53 Cost. divenendo espressione del principio capacità contributiva. Ne consegue che il perimetro da prendere in considerazione ai fini dell'attribuzione del gettito dei tributi tra i diversi enti pubblici coincide con quello in cui si riversano gli effetti delle spese erogate da ciascuno di essi. Occorre far riferimento, infatti, necessariamente al singolo soggetto, ed una conferma in tal senso arriva dall'art. 119, comma 2, cost. laddove tale disposizione prevede l'istituzione di un fondo perequativo in favore dei territori che presentano una minore capacità fiscale per abitante²⁵.

Senonché, secondo la medesima dottrina²⁶, l'adozione di un criterio di territorialità inteso in senso stretto non si rivela adeguato ai fini del riparto del gettito, sia in quanto il principio deve essere calato all'interno della disciplina di ciascuna imposta, sia perché il territorio non può essere inteso solo in senso fisico, vale a dire comprensivo del suolo, dei beni che in esso si trovano e delle attività che su di esso sono svolte, ma deve essere interpretato in un'ottica più ampia, che comprenda i soggetti che in esso vivono e che, pur in presenza di elevata mobilità, sono i principali fruitori dei servizi resi dall'ente locale²⁷.

Il principio della territorialità, inoltre, risente di quello della riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost. che impone di prevedere per legge o mediante atto avente forza di legge gli elementi essenziali del tributo, tra cui il soggetto attivo e, ove non vi sia coincidenza, il soggetto destinatario del gettito²⁸. E' il caso delle compartecipazioni al gettito di un tributo erariale: in questa ipotesi, posto che è la legge a prevedere la disciplina del tributo, le modalità di riscossione non rilevano come criterio di attribuzione del gettito alla Regione o all'ente locale che ha diritto alla compartecipazione, perché

²⁵ Va peraltro rilevato, come fa G. Abbamonte, *Federalismo e partecipazione nella costituzione*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 601, che proprio a questo fine l'art. 119 Cost. prevede l'istituzione di un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante, concetto che "evidenzia una volta di più "il dimensionamento dell'obbligazione tributaria secondo le possibilità economiche di ogni chiamato alla contribuzione nonché l'indirizzo della politica economico-finanziaria nel senso della determinazione di convenienti condizioni di vita per tutti".

²⁶ V. S. Sammartino, *op. loc. cit.*

²⁷ Sotto questo profilo va rilevato che il quarto comma dell'art. 119 cost. prevede che le risorse di cui ai commi precedenti, vale a dire i tributi propri, le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al loro territorio e le risorse del fondo perequativo, consentono agli enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

²⁸ V. ancora S. Sammartino, *op. cit.*, 642, che si riferisce all'ipotesi delle compartecipazioni da parte di un ente al gettito di un'imposta il cui soggetto attivo, vale a dire il soggetto che in qualità di creditore intrattiene il rapporto giuridico con il soggetto passivo è un altro ente territoriale.

altrimenti basterebbe modificare le norme in tema di riscossione per spostare il gettito da un ente pubblico territoriale ad un altro.

Orbene, poiché nel corso del prossimo capitolo, dedicato alla giurisprudenza della Corte Costituzionale in merito alla fiscalità siciliana, avremmo modo di soffermarci sul riparto del gettito derivante dall'applicazione delle ritenute, vale la pena svolgere sin d'ora alcune considerazioni sull'atteggiarsi del principio di territorialità nel contesto della disciplina del sostituto d'imposta.

In proposito, quale soggetto che *“in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo d'altri per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto”* (art. 64 D.P.R. n. 600 del 1973), il sostituto è un soggetto che provvede al versamento periodico, nel luogo della sua residenza anagrafica o della sua sede, di una somma comprensiva delle ritenute da egli operate nel periodo di riferimento. Se si ipotizza – il che è particolarmente frequente - che il sostituto effettui le ritenute in relazione ad una pluralità di sostituiti, l'intento di semplificazione perseguito dal legislatore con tale istituto si spiega nell'unicità del versamento effettuato dal sostituto stesso, il quale non è tenuto a versamenti riferiti ai singoli sostituiti e dunque effettuati nel luogo in cui questi ultimi risiedono. Se dunque, ai fini del riparto del gettito delle ritenute fiscali, si desse rilevanza al luogo in cui il sostituto effettua il versamento, ne risulterebbe un privilegio in favore dell'ente pubblico nel cui territorio ha sede il sostituto stesso ed un danno nei confronti di ciascun ente pubblico nel cui territorio i singoli sostituiti vivono e accedono ai servizi pubblici. Nella sua illuminante ricostruzione, la dottrina²⁹ ne conclude che ai fini dell'individuazione dei meccanismi di riparto del gettito fiscale tra enti diversi occorre applicare un principio di territorialità letto nella prospettiva dell'art. 53 cost., che introducendo un nesso tra capacità contributiva e spesa pubblica impone di tener conto del luogo in cui i soggetti passivi vivono e operano ed in cui vengono offerti dagli enti i servizi di cui essi godono.

²⁹ V. ancora S. Sammartino, *op. cit.*, 642, che si riferisce all'ipotesi delle compartecipazioni da parte di un ente al gettito di un'imposta il cui soggetto attivo, vale a dire il soggetto che in qualità di creditore intrattiene il rapporto giuridico con il soggetto passivo è un altro ente territoriale.

4 Il principio di territorialità nella legge delega n. 42 del 2009.

Il principio di territorialità si ritrova in più punti della legge delega in materia di federalismo fiscale, che ha inteso valorizzarlo opportunamente in una pluralità di direzioni.

Anzitutto, esso risulta indicato all'interno dell'art. 2, comma 2, *lett. e)*, ove si precisano i principi sulla base dei quali attribuire risorse autonome agli enti locali³⁰.

La successiva *lett. p)* del medesimo comma, accogliendo il nesso prima evidenziato tra capacità contributiva e funzioni esercitate dall'ente territoriale, indica la necessità di una tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio derivante dalle funzioni esercitate sul territorio, in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa. Ed ancora, la *lett. hh)* dello stesso comma fa riferimento alla territorialità dei tributi regionali e locali e alla riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 119 Cost.

Non v'è dubbio, tuttavia, che, a parte ulteriori spunti contenuti nella stessa legge³¹, la valorizzazione al maggior grado del principio di territorialità sia contenuta nell'art. 7, comma 2, *lett. d)*, ove si stabilisce che le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'art. 119 cost. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto: 1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale; 2) della localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio; 3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione; 4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

Secondo quanto precisato in dottrina³², se ai fini della ripartizione del gettito dell'Iva (tributo sui consumi³³) occorre tener conto del *luogo del consumo*, ciò vuol dire che non

³⁰ Gli altri principi sono quello di solidarietà, di sussidiarietà, nonché di differenziazione e di adeguatezza.

³¹ Ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. b) della l. n. 42 del 2009, la territorialità rileva altresì ai fini dell'assegnazione di beni immobili a Regioni, Province, Comuni e città metropolitane. Inoltre, secondo quanto previsto dall'art. 12, lett. g), le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali.

³² V. ancora S. Sammartino, *op. cit.*, 655, che si riferisce all'ipotesi delle compartecipazioni da parte di un ente al gettito di un'imposta il cui soggetto attivo, vale a dire il soggetto che in qualità di creditore intrattiene il rapporto giuridico con il soggetto passivo è un altro ente territoriale.

si possa applicare il criterio della riscossione, che imporrebbe di tener conto dell'Iva versata dagli operatori economici la cui attività si svolga all'interno del perimetro territoriale dell'ente. Si dovrà far riferimento, viceversa, all'Iva riguardante i beni e i servizi consumati nel territorio dell'ente e quindi sopportata dai consumatori finali, siano essi persone fisiche o soggetti che abbiano la residenza o la sede nel territorio dell'ente in questione.

Con riguardo ai tributi basati sul patrimonio, la legge sceglie il criterio della localizzazione dei cespiti. Tributi sul patrimonio, come è noto, sono quelli che assumono a presupposto il diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento su cespiti patrimoniali e che sono commisurate al loro valore³⁴.

Per i tributi basati sulla produzione, il legislatore ha ritenuto di valorizzare il criterio del luogo della prestazione del lavoro. Occorre tuttavia osservare che tra questi tributi rientrano anche le imposte sulla produzione contenute nel testo unico in materia di accise e qualificate come tali dal legislatore³⁵. In ragione della rivalsa, esse gravano sui consumatori finali e sono esigibili all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti: su questa base è da ritenere che si debba fare riferimento al luogo in cui avviene la produzione dei beni assoggettati a tale tipologia di tributi.

Con riguardo ai tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche, è stato scelto il criterio della residenza del percettore³⁶. Poiché non è stato introdotto alcun esplicito richiamo all'Irpef, è stato osservato che il legislatore abbia inteso far rientrare nella previsione anche le imposte sostitutive.

I criteri sin qui delineati rappresentano le linee guida di un sistema che ha formato oggetto di implementazione con riguardo alle Regioni *a statuto ordinario*, onde assicurare loro l'autonomia finanziaria che rappresenta l'obiettivo primario delle norme sul federalismo fiscale.

³³ Tra queste rientrano l'Iva, l'imposta sull'energia elettrica e sul gas naturale, compreso il metano.

³⁴ Per quanto concerne l'imposta sulle successioni e donazioni, il criterio della localizzazione dei cespiti non si presenta di facile applicazione, poiché tale tributo presenta un meccanismo impositivo peculiare (tassazione progressiva con deduzione sul valore dell'asse ereditario al netto delle passività) che non si presta ad essere frazionato in relazione a ciascuno dei beni e dei diritti trasferiti. Nell'ambito di tale imposta, l'elemento unificante è il soggetto passivo del tributo (erede, legatario o donatario) la cui ricchezza subisce l'incremento.

³⁵ Tra i tributi sulla produzione si annoverano quelli sulla fabbricazione dei prodotti alcolici e dei prodotti energetici tra i quali gli oli minerali.

³⁶ Ai fini della nozione di residenza si fa riferimento all'art. 2 Tuir e all'art. 58 D.P.R. n. 600 del 1973.

Fermo restando che il coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale con la nuova finanza statale è largamente influenzato dalle disposizioni statutarie vigenti per ciascun ente, al termine del percorso di attuazione del nuovo sistema non si potrà certamente pervenire alla ripartizione del gettito sulla base di criteri che oggettivamente sconfessino quelli sui quali ci siamo soffermati. In ogni caso, è ragionevole ritenere che i medesimi criteri costituiranno un riferimento significativo sia ai fini delle nuove norme di riparto previste dalle future disposizioni di attuazione, sia ai fini della risoluzione dei conflitti di attribuzione del gettito dei tributi.

Come vedremo, con riguardo alla regione Siciliana i conflitti di attribuzione non sono tuttora cessati, così come non si è ancora pervenuti alla modifica delle norme di attuazione dello statuto sulle quali occorrerà significativamente intervenire al fine di superare gli ostacoli riguardanti la spettanza del gettito di talune imposte ed individuati dalla giurisprudenza costituzionale sulla quale ci soffermeremo nel prossimo capitolo.

Capitolo III

La finanza regionale siciliana nella giurisprudenza della Corte Costituzionale

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La competenza legislativa tributaria nella prima giurisprudenza. - 3. La riforma tributaria degli anni settanta e l'esigenza di un nuovo coordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale. 4. Attuazione delle norme della l. n. 662 del 1996: configurabilità di una potestà tributaria residuale. - 5. (segue): Irap e addizionale regionale tra tributi propri, attribuiti e valorizzazione della "capacità fiscale". - 6. Gli effetti prodotti, sulla spettanza del gettito, dalle disposizioni sulla nuova riscossione contenute nel D. lgs. n. 237 del 1997. - 7. La conferma della rilevanza della "capacità fiscale" con riguardo all'imposta sui premi assicurativi. - 8. La sentenza 116/2010 e la fiscalità regionale basata sulle fattispecie di riscossione.

1 Premessa.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese sull'autonomia finanziaria della Regione Sicilia, anche per esser stata stimolata, in passato come oggi, dai conflitti di attribuzione sollevati dalla regione al fine di ottenere, di volta in volta, sentenze che dichiarassero la spettanza regionale del gettito di vari tributi.

La Corte non ha mancato occasione per trarre, dalle questioni ad essa sottoposte, principi cardine sulla natura e sull'estensione di tale autonomia finanziaria, chiarendo i profili di maggiore rilevanza dei rapporti intercorrenti tra lo Stato e il sistema autonomistico.

Questa giurisprudenza si è formata nell'ambito di contesti normativi diversi, prima e dopo la riforma tributaria degli anni settanta, oltre che dopo il riordino della finanza locale negli anni novanta e la riforma costituzionale del 2001.

La lettura di questa giurisprudenza¹ rivela le implicazioni concrete dell'autonomia finanziaria siciliana, e offre utili indicazioni per individuare eventuali punti deboli delle norme tributarie di attuazione dello Statuto, onde valutarne modifiche in vista del prossimo coordinamento della finanza regionale con la nuova finanza statale risultante dall'attuazione della legge n. 42 del 2009. Questa esigenza è tanto più avvertita se si considera che la Corte ha segnalato più volte, sia negli anni settanta sia sul finire degli anni novanta, che le norme di attuazione presentano una vetustà generatrice di notevoli

¹ Per una visione d'insieme si rimanda a V. Andrioli, *Cinquant'anni di dialoghi con la giurisprudenza*, Milano, 2007.

incertezze, essendo state concepite in un diverso contesto normativo tributario e risentendo in tal modo delle forme d'imposizione in allora vigenti.

2 La competenza legislativa tributaria nella prima giurisprudenza.

Sul finire degli anni cinquanta, la Corte costituzionale² mostra notevole apertura nei confronti della potestà impositiva riconosciuta alla Sicilia dal proprio statuto, probabilmente anche in ragione della prossimità temporale agli eventi che ne avevano determinato l'adozione.

In particolare, i Giudici rilevano³ che l'art. 36 primo comma, laddove fa riferimento a "tributi deliberati dalla medesima", presenta una formulazione generica; su questa base, se si considera che lo Statuto, quando ha voluto riservare allo Stato la competenza legislativa in ordine a determinati tributi, lo ha precisato espressamente⁴, si deve riconoscere alla Regione un potere normativo in materia tributaria anche riguardo ai tributi erariali non eccettuati. La legislazione regionale possiede carattere concorrente e sussidiario e va coordinata con la finanza dello Stato e degli altri enti locali, uniformandosi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo⁵.

La Sicilia, in quegli anni, avvia la sua funzione amministrativa e la potestà tributaria ad essa riconosciuta è diretta al reperimento di gettito per l'esercizio delle funzioni trasferite dallo Stato, rispetto alle quali essa subentra. Non si tratta, però, di un trasferimento automatico, nella misura in cui essa è destinataria di funzioni "attribuite" (con legge) e non "originarie", tra le quali anche la riscossione dei tributi⁶.

² Notevoli spunti si trovano nell'articolato contributo di S. La Rosa, *Potestà e attività tributaria della regione siciliana*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, I, 3 ss.

³ Corte cost., 26 gennaio 1957 n. 9.

⁴ Si fa riferimento agli artt. 36, secondo comma (imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto), art. 39 (regime doganale) e art. 40 (controllo valutario).

⁵ Tale orientamento risulta confermato dall'altrettanto importante sentenza della Corte Costituzionale 27 gennaio 1958, n. 5, pubblicata in G.U. il 1° febbraio 1958, la quale riconosce in capo alla Regione potere normativo in materia tributaria specificando che le leggi regionali concernenti tributi erariali devono rispettare, non solo le leggi costituzionali ed i limiti temporali, ma anche quelli derivanti dai principi e dagli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato, mantenendo sempre un attento coordinamento con la finanza dello Stato e degli altri Enti locali.

⁶ Corte cost., 13 aprile 1957, n. 52 che riconosce in capo alla Regione Sicilia la competenza in tema di riscossione dei tributi di spettanza regionale permettendo alla stessa di subentrare nella posizione giuridica dello Stato nei confronti degli organi amministrativi incaricati del servizio di riscossione alla luce dell'art. 36 dello Statuto, e del decreto legislativo 12 aprile 1948, n. 507, attuativo della funzione amministrativa in capo alla Regione medesima.

La giurisprudenza degli anni sessanta⁷ consentirà alla Consulta di ribadire l'orientamento ormai prevalente volto a considerare le leggi regionali tributarie, emanate al fine di soddisfare le condizioni particolari e gli interessi propri della Regione, come strettamente connesse all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale.

Con la pronuncia n. 146 del 1967, in particolare, la Corte, nell'ambito di una sentenza in materia doganale, avrà modo di pronunciarsi sulla portata delle norme di attuazione dello Statuto, riconoscendo esser loro prerogativa stabilire quali entrate siano di spettanza regionale.

Negli stessi anni, la Corte⁸ chiarisce i rapporti tra finanza regionale e finanza locale⁹, ed in particolare dei Comuni, i quali, per espressa previsione dell'art. 15 dello Statuto sono dotati della più ampia autonomia amministrativa e finanziaria. Quest'ampiezza, tuttavia, come spiega la Corte, non esclude un controllo sul loro operato in materia tributaria, ma il medesimo non è tuttavia attribuito alla regione ma ad altri organi, le "commissioni provinciali di controllo".

3La riforma tributaria degli anni settanta e l'esigenza di un nuovo coordinamento della finanza regionale siciliana con quella statale.

L'art. 12, comma 1, n. 4) della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 di riforma del sistema tributario, impegna la commissione prevista dall'art. 43 dello statuto siciliano a procedere al coordinamento della disciplina delle entrate tributarie della regione alla luce della mutata articolazione dell'ordinamento fiscale statale.

Questo impegno, affidato alla commissione paritetica, non è stato portato a termine.

Ne segue l'avvio di un contenzioso costituzionale diretto a sollevare l'illegittimità delle nuove disposizioni sulla riscossione delle imposte. All'indomani della riforma del 1973, la Regione Sicilia impugna infatti l'art. 5 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, norma secondo cui il versamento diretto dei tributi si esegue all'esattoria nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale. La Regione sostiene la violazione dell'art. 37 dello Statuto - che attribuisce ai competenti organi regionali la riscossione dell'imposta riferita alla quota di reddito prodotta in Sicilia dalle imprese commerciali e

⁷ Corte cost., 12 luglio 1965, n. 64; Id., 15 dicembre 1967, n. 146

⁸ Corte cost., 8 giugno 1963, n. 80.

⁹ Per una panoramica sull'evoluzione storica della potestà tributaria comunale, v., da ultimo, M. Cardillo, *La potestà tributaria dei Comuni*, Roma, 2011, 55.

industriali aventi sede altrove – e dell’art. 7 delle norme di attuazione, anche sul presupposto che il D.P.R. n. 602 del 1973 avrebbe dovuto contenere disposizioni particolari onde coordinare il nuovo sistema con quello siciliano.

La Corte costituzionale¹⁰, nel decidere la questione in senso sfavorevole alla regione, afferma che la riforma degli anni settanta ha radicalmente innovato l’ordinamento tributario italiano, sostituendo i tributi preesistenti con un numero limitato di imposte, tra cui l’Irpeg, e sottolineando, viceversa, come la norma statutaria relativa agli stabilimenti ed agli impianti siciliani, sia stata disegnata nella vigenza dell’imposta di ricchezza mobile sui redditi commerciali ed industriali soppressa dal gennaio 1974.

La diversità strutturale dell’Irpeg, così come le profonde innovazioni che hanno interessato accertamento e riscossione, sono sufficienti – secondo la Corte - ad escludere qualunque confronto tra l’ordinamento tributario preesistente e quello risultante dalla riforma. Se la fattispecie tributaria è stata soppressa, afferma la Corte, non può esservi lesione delle prerogative regionali.

La Corte non avverte l’esigenza di adottare un’interpretazione adeguatrice, nemmeno nella misura in cui l’art. 37, indubitabilmente redatto in un diverso contesto ordinamentale tributario, avrebbe potuto prestarsi ad accoglierla non contenendo un espresso riferimento all’imposta di ricchezza mobile ma alla quota di reddito da attribuire all’attività svolta dagli stabilimenti ed impianti collocati nel perimetro regionale.

La Consulta, dunque, negli anni settanta, individua con precisione il *vulnus* che, purtroppo, recherà con sé le criticità che tuttora si riscontrano: il mancato coordinamento, in allora, delle norme regionali con quelle risultanti dalla riforma, oppure – per l’Iva – l’adozione di norme incoerenti¹¹.

¹⁰ V. Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 298.

¹¹ Con riguardo alla ripartizione del gettito Iva, una prima regolamentazione dei rapporti Stato – Regione Sicilia prevedeva il diritto di quest’ultima di veder affluire nelle proprie casse l’Iva riscossa dagli uffici operanti nella regione, rimanendo a carico del bilancio statale, viceversa, i rimborsi. Con il D.P.R. 2 luglio 1975, n. 288, applicabile su tutto il territorio nazionale, tale disciplina è stata modificata, prevedendosi che spettasse alla regione il gettito raccolto dagli uffici Iva siciliani al netto dei rimborsi. La Regione decise allora di proporre ricorso alla Corte costituzionale per far valere la violazione della competenza tributaria regionale. Nel decidere la questione (v. S. La Rosa, Nota a Corte cost., 14 luglio 1976, n. 166), la Corte ha rilevato che la previsione originaria che attribuiva allo Stato l’onere dei rimborsi era dipesa dal convincimento che in tal modo si potesse assicurare ai contribuenti il tempestivo recupero di quanto loro spettante. Sennonché, si è ritenuto di modificare le disposizioni sia per la scarsa efficienza dimostrata dall’applicazione concreta della norma (con ritardi e conseguenti oneri per interessi), sia perché il rimborso al contribuente di somme pagate a titolo di Iva non costituisce evento

4 Attuazione delle norme della l. n. 662 del 1996: configurabilità di una potestà tributaria residuale.

Nel quadro del riordino dei tributi locali, l'art. 3, comma 158, l. n. 662 del 1996 stabiliva che la regione siciliana avrebbe dovuto provvedere con propria legge all'attuazione delle nuove disposizioni *“con le limitazioni richieste dalla speciale autonomia finanziaria preordinata dall'art. 36 dello Statuto regionale e dalle relative norme di attuazione”*. Riconoscendo alla regione solo un potere di “attuazione” delle nuove norme, la suddetta disposizione, secondo la Regione, avrebbe palesato un contrasto – tanto più in tema d'Irap e di addizionale regionale all'Irpef - con il potere di istituire tributi propri nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato.

In occasione della vertenza costituzionale promossa dalla Regione, la Corte¹² spiega che dall'art. 36 dello statuto si ricava una originaria concezione dell'ordinamento finanziario articolata sulla netta separazione fra finanza statale e finanza regionale. In particolare, poiché lo statuto prevede che al fabbisogno finanziario della regione si provveda a mezzo di tributi deliberati dalla medesima – rimanendo però riservate allo Stato alcune imposte¹³ - è possibile configurare un sistema in cui il potere di disporre il prelievo tributario si esercita, quanto allo Stato, in un'area di materia imponibile ad esso riservata, e quanto alla regione in tutta la restante area o per tutte le restanti possibili materie imponibili in base a scelte autonome della regione stessa¹⁴. Sennonché, questa impostazione non si è tradotta in coerenti disposizioni di attuazione, poiché queste ultime hanno delineato un sistema di finanziamento sostanzialmente basato sulla devoluzione alla regione del gettito di tributi erariali *riscossi* nel suo territorio¹⁵.

accidentale, come avviene in genere per ogni altro tributo, ma rappresenta un fenomeno assolutamente normale, dipendente dal principio stesso su cui si basa l'imposizione.

¹² Corte cost., 2 aprile 1999, n. 111, in Nuove autonomie, 1999, 554, si trova un commento di F. Scimè, *I rapporti finanziari tra lo stato e la regione siciliana: questioni nuove e meno nuove alla luce della “relazione Brancasi” e delle più recenti sentenze della corte costituzionale*.

¹³ Si tratta delle imposte di produzione, delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto nonché dei tributi doganali.

¹⁴ Quest'ultima - “rimprovera” tuttavia la Corte - dovrebbe provvedere con i propri mezzi al fabbisogno finanziario connesso alle sue funzioni, salvo il trasferimento da parte dello Stato del fondo di “solidarietà nazionale” previsto dall'art. 38 dello statuto, tendente a “bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella regione in confronto alla media nazionale”.

¹⁵ La Corte ricorda che l'art. 1 stabilisce che la regione provvede al suo fabbisogno finanziario, oltre che mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali o connesse all'attività amministrativa di sua competenza, “mediante le entrate tributarie ad essa spettanti”. Ma queste sono, secondo l'art. 2, che pure si rifà all'art. 36, primo comma, dello statuto, “oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite

Queste argomentazioni portano la Corte a concluderne che ad un'ipotetica potestà tributaria liberamente esercitabile in ogni area, ad eccezione di quelle riservate allo Stato, e costituente una fonte di alimentazione della finanza regionale del tutto separata da quella statale, si sia sostituita una potestà residuale esercitabile al margine, per così dire, della potestà tributaria dello Stato. Ciò, d'altro canto, ha comportato sia che la fonte principale di finanziamento della regione è divenuto il gettito, regionalmente riscosso, dei tributi istituiti e regolati dalle leggi dello Stato, pienamente applicabili anche nel territorio della regione siciliana, sia che lo Stato ha mantenuto a carico del proprio bilancio oneri riguardanti settori dell'amministrazione pur riconducibili a competenze statutariamente attribuite alla regione (come l'istruzione).

In ultima analisi, la regione, secondo quanto disposto dal primo inciso dell'art. 6 del d.P.R. n. 1074 del 1965, potrà intervenire legislativamente sulla disciplina dei tributi erariali, ma solo nei limiti dei principi del sistema tributario statale e di quelli previsti dalla legislazione statale per ogni singolo tributo, limiti indispensabili, secondo la Corte, per assicurare l'unitarietà del sistema tributario e il coordinamento con la finanza dello Stato e degli enti locali, esigenze che la Corte aveva avvertito anche nella sua prima giurisprudenza¹⁶.

In questo quadro, nel momento in cui la norma denunciata ha chiamato la regione ad "attuare" la disciplina statale, essa, anziché ledere l'autonomia, ha inteso introdurre una clausola di salvaguardia nell'ambito di misure peraltro volte ad implementare, in tutto il territorio nazionale, un sistema di finanziamento delle regioni e degli enti locali fondato in maggior misura sull'utilizzo della "capacità fiscale" territoriale.

5 (segue): Irap e addizionale regionale tra tributi propri, attribuiti e valorizzazione della "capacità fiscale".

Nell'ambito del contenzioso scaturito dalla l. n. 662 del 1996 e dal correlato D. Lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap e dell'addizionale regionale all'Irpef, si colloca un'altra pronuncia di notevole rilevanza, che rende l'idea – come anticipavamo in

leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime": mentre "competono allo Stato" le entrate derivanti da determinate categorie di tributi nominativamente indicati. A sua volta l'art. 6 del decreto stabilisce che "salvo quanto la regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della regione", e che "nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale".

¹⁶ Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 9.

apertura – anche dell’oscillazione delle posizioni della Regione con riguardo alla lettura delle disposizioni statutarie e di attuazione.

Il tema è quello della violazione dell’art. 36, poiché una fonte normativa statale – appunto il D. Lgs. n. 446 del 1997 – avrebbe contraddetto la natura regionale dell’Imposta sulle attività produttive, che non solo nominativamente ma soprattutto in relazione al suo presupposto sarebbe a tutti gli effetti, secondo la Regione, un tributo “proprio”, come tale insuscettibile di essere disciplinato dalla normativa statale, pena la violazione della potestà riconosciuta alla regione. Quest’ultima, nella fattispecie, non avrebbe avuto modo di esercitare la propria autonomia, poiché il tributo, in tutti i suoi particolari, è stato disciplinato dalla normativa statale (D. Lgs. n. 446 del 1997).

In ultima analisi, alla Consulta è stato richiesto di stabilire se l’Irap fosse un tributo proprio della Regione – nel qual caso le si sarebbe dovuta riconoscere una competenza primaria – o se si trattasse di un tributo erariale il cui gettito le sarebbe stato devoluto, ipotesi nella quale alla Regione avrebbe dovuto esser riconosciuta una potestà legislativa concorrente, non limitata alla mera attuazione della dettata normativa statale.

Sul punto, la Corte esprime, come si ricorderà, il convincimento che l’Irap¹⁷ – quantomeno sulla base del disposto di cui all’art. 119 Cost. come in allora formulato “*si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle “quote di tributi erariali”, è utilizzata dall’art. 119, secondo comma, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività: ma è pur sempre un tributo “attribuito” alla Regione - come si esprime l’art. 119 - dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile”*.

Occorre segnalare altresì due aspetti di notevole rilevanza.

Il primo concerne la definizione del presupposto d’imposta, che, individuato nel valore della produzione netta derivante dall’attività esercitata nel territorio della regione, è la premessa per attribuire a ciascuna di esse la quota d’imposta riferita al valore realizzato nel suo territorio. E’ significativo, in proposito, che al fine di ottenere il gettito Irap

¹⁷ Alle stesse conclusioni la Corte perverrà con riguardo alla natura dell’addizionale regionale all’Irpef: v. Corte cost. n. 138 del 1999, punto n. 6 in diritto.

complessivamente versato dalle imprese aventi sede in Sicilia e che lo abbiano realizzato anche altrove, la Regione sostenga che le norme dello Statuto e quelle di attuazione si fondino su fattispecie di riscossione, al contrario di quanto viceversa sosterrà in altre occasioni argomentando sulla prevalenza della localizzazione del fatto imponibile.

La Consulta risolve la questione negando alla Sicilia la quota d'imposta riferita al valore realizzato altrove da imprese aventi sede in Sicilia, formulando quel principio - che verrà successivamente ripreso - in base al quale *“l'art. 2 delle norme di attuazione (...) che sancisce la spettanza alla Regione delle entrate tributarie erariali “riscosse nell'ambito” del territorio regionale, non va inteso nel senso che sia sempre decisivo il luogo fisico in cui avviene l'operazione contabile della riscossione. Esso tende infatti ad assicurare alla Regione il gettito derivante dalla “capacità fiscale” che si manifesta nel territorio della Regione stessa, quindi dai rapporti tributari che hanno in tale territorio il loro radicamento, vuoi in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito (come nelle imposte sui redditi), vuoi in ragione della collocazione nell'ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria”*.

Questa conclusione poggerebbe, secondo la Corte, sia sull'art. 4 delle stesse norme di attuazione, secondo il quale il criterio di “maturazione della fattispecie tributaria in ambito regionale” prevale sulla riscossione operata all'esterno per “esigenze amministrative”, sia su quelle disposizioni, statutarie (art. 37) o attuative (art. 7), che introducono meccanismi di riparto dei redditi soggetti ad imposizione nel caso di imprese operanti sia sul territorio siciliano sia in altri territori.

Oltremodo, ancora una volta, come già all'indomani della riforma degli anni settanta, la Corte sottolinea l'arretratezza o l'insufficienza del quadro normativo costituito da norme di attuazione elaborate per un contesto diverso da quello attuale¹⁸.

¹⁸ I giudici, invero, osservano che: “La Corte non si nasconde le difficoltà e le incertezze che possono derivare da una certa arretratezza o insufficienza del quadro normativo costituito da norme di attuazione dell'autonomia finanziaria della Regione Siciliana (fondata a sua volta su norme statutarie particolarmente generiche e laconiche) che riflettono una realtà ben diversa da quella odierna. È peraltro compito di Governo e Regione, alla cui collaborazione l'art. 43 dello statuto affida la formulazione delle norme di attuazione, attivare i processi necessari per dare ad esse un assetto più adeguato alla situazione presente”.

6 Gli effetti prodotti, sulla spettanza del gettito, dalle disposizioni sulla riscossione contenute nel D. lgs. n. 237 del 1997.

Nel corso degli anni novanta, si manifesta l'esigenza di procedere ad un riordino delle disposizioni concernenti i servizi di cassa degli uffici finanziari, consentendo ai contribuenti di poter effettuare i versamenti in favore di qualunque concessionario della riscossione sul territorio nazionale e non più soltanto presso quello nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario competente.

Nell'ambito di tali disposizioni non si prevede un obbligo espresso di riversamento, nelle casse regionali, delle somme riscosse in relazione a fattispecie tributarie maturate nell'ambito della regione, in tal modo violando, in ipotesi, l'art. 4 delle norme di attuazione. La Corte costituzionale¹⁹, rileva l'infondatezza della censura, spiegando che la facoltà di riscossione dei tributi da parte di qualunque concessionario del servizio nell'intero territorio nazionale non avrebbe inciso sulla spettanza alla Regione Siciliana dei tributi riscossi con riguardo a fattispecie maturate nel relativo territorio. Il meccanismo di riscossione lascia infatti del tutto impregiudicata la titolarità in capo alle varie amministrazioni del diritto a percepire il gettito, secondo le norme che disciplinano il riparto delle entrate. In proposito, rimane fermo, secondo la Corte, l'obbligo di riversamento nelle casse regionali del gettito di spettanza della Regione scaturente dall'art. 4 delle norme di attuazione dello statuto siciliano.

Sulla spettanza del gettito non avrebbe peraltro inciso nemmeno la circostanza che le nuove norme rimettessero ad un decreto ministeriale il compito di stabilire le modalità di versamento delle somme riscosse e l'approvazione delle convenzioni con gli intermediari; la necessità di regolamentare le procedure per tutto il territorio nazionale non avrebbe fatto venir meno la potestà della regione di disciplinare la riscossione dei tributi in ambito regionale, fermo restando che in assenza di normativa regionale si sarebbe applicata quella statale, come disposto dall'art. 6 dello Statuto.

¹⁹ V. Corte cost., 16 marzo 2001, n. 66.

7 La conferma della rilevanza della “capacità fiscale” con riguardo all’imposta sui premi assicurativi.

L’art. 36, l. 24 dicembre 1969, n. 990 prevede un’imposta proporzionale²⁰ sui premi pagati per i contratti di assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli²¹. Ai fini dell’applicazione del tributo, la norma richiama la l. 29 ottobre 1961, n. 1216, che individua negli assicuratori i soggetti tenuti al versamento delle imposte in questione.

Nel quadro della revisione dei tributi locali, l’art. 3, comma 149, n. 3), *lett. e*), l. 23 dicembre 1996, n. 662, ha previsto che il gettito dell’imposta fosse attribuito alla provincia di immatricolazione del veicolo.

Secondo quanto previsto dall’art. 60, D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le regioni a statuto speciale avrebbero direttamente provveduto all’attuazione delle disposizioni di cui all’art. 60, emanando norme in conformità dei rispettivi statuti²²; per le regioni a statuto ordinario il tributo – previa emanazione di appositi decreti ministeriali – sarebbe stato devoluto alle province dove avessero sede i pubblici registri automobilistici in cui i veicoli fossero iscritti - ovvero, per le macchine agricole, alle province nel cui territorio risiedesse l’intestatario della carta di circolazione.

Fino all’emanazione delle norme attuative, il gettito complessivo è stato attribuito all’Erario²³.

Oltre ad attuare l’art. 60 D.lgs. n. 446/1997 mediante l’art. 10, legge regionale 26 marzo 2002, n. 2²⁴, la Sicilia ha ritenuto di presentare al Ministero dell’economia un’istanza affinché fosse dichiarata la spettanza regionale del gettito delle imposte sui premi riscosse in relazione a veicoli a motore iscritti in pubblici registri automobilistici aventi

²⁰ Tale prelievo, la cui misura è affidata ad una tariffa allegata alla legge, prevede che il soggetto tenuto al versamento dell’imposta sia l’assicuratore, su base mensile, a seguito dell’incasso dei premi.

²¹ F. GALLO, *Assicurazioni (imposta sulle)*, in Dig. IV Disc. priv. Sez. comm., I, Torino, 1988, p. 462 ss. ID., *L’imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Padova, 2010, p. 920; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 538.

²² Si precisava che (art. 60, comma 4, D.lgs. n. 446/97) “*contestualmente sono (fossero) disciplinati i rapporti finanziari tra lo Stato, le autonomie speciali e gli enti locali al fine di mantenere il necessario equilibrio finanziario*”.

²³ Dal gennaio 1999, data di entrata in vigore del D.I. 14 dicembre 1998, n. 457, si è assicurata la disciplina attuativa per le province localizzate in regioni a statuto ordinario. La disciplina attuativa si è limitata a norme di dettaglio, prevedendo, ad esempio, che ai fini della residenza dell’intestatario della macchina agricola si faccia riferimento alla provincia indicata nella polizza al momento del rilascio o del rinnovo.

²⁴ In tale norma, confermando le disposizioni contenute nel decreto ministeriale attuativo dell’art. 60, ha stabilito che i trasferimenti regionali alle province fossero decurtati di un importo pari al gettito riscosso in relazione all’imposta sui premi.

sede nelle Province siciliane o a macchine agricole con carte di circolazione intestate a soggetti ivi residenti, *nei casi in cui gli assicuratori avessero domicilio fiscale o rappresentanza fuori dal territorio regionale*. Il riconoscimento di tale spettanza regionale avrebbe prodotto effetti solo sul piano esterno, nella misura in cui la Regione avrebbe successivamente retrocesso gli importi alle proprie province, sul presupposto che l'art. 10 della l. reg. n. 2 del 2002 costituisse esclusivamente una norma diretta a disciplinare i rapporti tra tali enti.

La regione sosteneva che il combinato disposto degli artt. 60, commi 1 e 2, D. lgs. n. 446/1997, e art. 5 D.I. n. 457/1998, consentisse di localizzare sul territorio la base imponibile, e di attribuire alla Regione *l'intero gettito riferibile al proprio perimetro*; ciò in coerenza con gli artt. 36 e 37 dello statuto siciliano e delle norme di attuazione di cui al d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, che attribuiscono alla regione il gettito di tutti i tributi erariali, in qualsiasi modo denominati, il cui presupposto d'imposta si sia verificato nell'ambito del territorio regionale. In questo senso, ai fini della determinazione del presupposto non avrebbe assunto rilievo, secondo la regione, la localizzazione dell'assicuratore.

Nel prendere posizione sull'istanza formulata dalla Regione, il Ministero sosteneva la tesi che lo Statuto siciliano poggiasse esclusivamente su fattispecie di riscossione, poiché l'art. 2 del D.P.R. n. 1074 del 1965 attribuisce alla Regione tutte le entrate tributarie erariali, dirette o indirette, *riscosse nell'ambito del suo territorio*; di conseguenza, tale disposizione non avrebbe riguardato l'imposta dovuta da assicuratori aventi il domicilio fiscale o la rappresentanza fuori del territorio siciliano, nei confronti dei quali la riscossione dell'imposta sarebbe avvenuta dunque all'esterno.

A seguito del ricorso per conflitto di attribuzione²⁵, la Corte Costituzionale, in accoglimento delle istanze regionali²⁶, ha osservato che tra l'art. 36 dello Statuto e le norme tributarie di attuazione vi è un disallineamento: se la prima disposizione pare

²⁵ Il ricorso è stato riferito alla nota 28 maggio 2002, prot. n. 60133, del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, pervenuta alla Regione in data 4 giugno 2002. Nella nota impugnata, la Ragioneria generale dello Stato, oltre a precisare che la localizzazione del presupposto impositivo dipendesse dal domicilio fiscale del soggetto passivo (l'assicuratore) ha precisato che l'accoglimento della pretesa regionale avrebbe inciso sulla ripartizione del gettito dell'imposta, già disciplinato in via legislativa e secondaria (art. 60, D. lgs. n. 446/97; D.I. n. 457/1998; art. 10, l. reg. n. 2/2002).

²⁶ V. Corte Cost., 21 ottobre 2004, n. 306, in *Riv. giur. trib.*, 2005, p. 5, con nota di C. LAMBERTI, *L'autonomia della Regione Sicilia per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni*, ivi, p. 8.

invero prospettare una netta separazione fra finanza statale e regionale, le norme di attuazione descrivono un sistema di finanza regionale fondato sulla devoluzione alla regione del gettito dei tributi erariali *riscossi* nel suo territorio²⁷.

In questo quadro, tuttavia, l'art. 2 delle ridette norme attuative deve essere interpretato in conformità con la giurisprudenza precedente che, prescindendo dal luogo fisico della riscossione, valorizza la capacità fiscale, frutto del radicamento, nel territorio, dei rapporti tributari in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito o della collocazione nell'ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria.

8 La sentenza 116/2010 e la fiscalità regionale basata sulle fattispecie di riscossione.

Alla luce del positivo esito del giudizio conclusosi nel 2004 con riguardo all'imposta sui premi di cui all'art. 36 l. n. 990 del 1969, la Sicilia ha tentato di estendere le proprie istanze a tutte le fattispecie previste da tale ultimo *corpus* normativo²⁸ avanzando la richiesta di attribuzione del gettito derivante dall'imposta sulle assicurazioni versata dagli assicuratori che hanno il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale qualora i premi riscossi siano relativi a polizze assicurative rilasciate per tutte le fattispecie contrattuali maturate nell'ambito regionale. La Regione ha altresì rivendicato sia l'Iva relativa alle operazioni imponibili il cui presupposto si realizzi in Sicilia e per le quali il versamento dell'imposta sia effettuato fuori dal territorio regionale, sia il gettito riveniente dalle ritenute²⁹ applicate su interessi corrisposti a depositanti e correntisti di uffici postali e dipendenze bancarie operanti nella Regione, anche nei casi in cui il sostituto (istituto di credito o Poste) avesse domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, sia, da ultimo, il gettito relativo alle ritenute d'acconto operate dalle amministrazioni periferiche dello Stato o da altri enti pubblici, con sede centrale fuori dal territorio regionale³⁰.

²⁷ Cfr. Corte Cost., 2 aprile 1999, n. 111, in Giur. cost., 1999, p. 983.

²⁸ Con riferimento alle imposte sui premi di ogni altra polizza ivi indicata (assicurazioni sulla vita, sulle merci, su beni immobili, sui viaggi e su danni di natura diversa)

²⁹ Ai sensi dell'art. 26, comma 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

³⁰ In particolare, si fa riferimento agli stipendi ed altri emolumenti corrisposti a favore di dipendenti o altri soggetti che svolgano stabilmente la propria attività di lavoro subordinato in Sicilia

Senonché, discostandosi dalla sentenza n. 306 del 2004, riguardante una fattispecie sostanzialmente analoga a quella oggetto del ricorso – per l'appunto il gettito derivante dall'imposta sui premi assicurativi – la Consulta³¹ riprende un orientamento degli anni settanta³², sottolineando peraltro che le precedenti (e recenti) pronunce non ne abbiano tenuto conto.

Secondo tale orientamento, l'art. 2 delle norme di attuazione contiene un principio generale che supporta la lettura di tutte le altre disposizioni attuative e in base al quale "(...) salvo specifiche eccezioni, spettano alla Regione "tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate". La generalità di tale principio, basato sul luogo in cui si "maturano" le fattispecie di riscossione dei tributi, comporta che, ai fini del riparto del gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione Siciliana, l'art. 4 delle medesime norme di attuazione deve essere interpretato in coerenza sistematica con lo stesso art. 2. Ne deriva – secondo la Corte - che l'espressione "fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale", contenuta nell'art. 4, in quanto si riferisce espressamente ad entrate che "affluiscono [...] ad uffici finanziari", va intesa nel senso di fattispecie in cui si matura, nell'ambito territoriale regionale, l'obbligo di pagare il debito tributario, e cioè nel senso di fattispecie di riscossione del tributo, dalle quali sorge, appunto, tale obbligo di pagamento e che si collegano alla realizzazione del presupposto d'imposta (in tempi diversi, anticipati, coincidenti o successivi, a seconda della disciplina dei singoli tributi). Si tratta, perciò, in armonia con il disposto del sopra citato art. 2, di fattispecie tributarie che attengono al procedimento di riscossione e che, ai fini del suddetto riparto, rilevano con riferimento solo ai tributi riscossi nel territorio siciliano e non a quelli il cui presupposto si sia realizzato nel territorio stesso".

Nell'applicare tale statuizione generale alla spettanza del gettito dell'imposta sulle assicurazioni, la Corte ha rilevato che essa è dovuta e pagata all'erario dall'assicuratore – a favore del quale è prevista la rivalsa nei confronti degli assicurati – con riferimento ai premi assicurativi da lui percepiti e denunciati con dichiarazioni periodiche

³¹ V. Corte Cost., 25 marzo 2010, n. 116, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, p. 687. Per un articolato commento alla pronuncia, si v. il contributo di LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 729.

³² Si vedano, in particolare, le sentenze nn. 71 ed 81 del 1973, quest'ultima in tema di spettanza delle ritenute Irpef sui redditi di dipendenti dello Stato e degli enti pubblici con sede centrale fuori dal territorio della Regione, che prestano servizio in Sicilia, entrambe espressamente richiamate dalla Corte a sostegno della pronuncia in commento.

complessive. La fattispecie di riscossione si realizza dunque, secondo la Corte, presso il domicilio fiscale dell'assicuratore, con la conseguenza che, nel caso in cui tale domicilio sia situato fuori dal territorio siciliano, il gettito del tributo spetta allo Stato, in forza dell'art. 2 delle norme di attuazione statutaria. Il criterio che valorizza il luogo della riscossione ai fini del riparto del gettito tributario tra Stato e Regione assumerebbe rilievo assorbente sia rispetto al tema dell'identificazione del soggetto passivo (l'assicuratore o l'assicurato oppure il terzo contraente), sia alle difficoltà di determinare in concreto il luogo di realizzazione del presupposto d'imposta (connesse con la variabilità del *locus solutionis* del premio, a seconda delle modalità prescelte dall'assicuratore per la sua organizzazione imprenditoriale: filiali, agenti con rappresentanza, sede).

La soluzione prospettata dalla Corte non è ritenuta condivisibile in dottrina³³, poiché il dettato normativo potrebbe prestarsi ad una lettura alternativa. In particolare, le norme che disciplinano l'imposta sulle assicurazioni non individuano espressamente il *soggetto passivo* del tributo né il presupposto d'imposta. Su questa base, la scelta del legislatore³⁴ di porre a carico dell'assicuratore l'obbligo di effettuare il *versamento* cumulativamente per più contratti, discende da esigenze fiscali di controllo contro ogni evasione, e consente al Fisco di rapportarsi con un numero limitato di soggetti - le imprese assicuratrici, sulle quali sono posti gli obblighi formali della dichiarazione e del versamento - anziché con la platea dei soggetti assicurati che assolvono all'obbligo d'imposta contestualmente al pagamento del premio dovuto all'assicuratore.

Secondo la dottrina più autorevole³⁵, infatti, il presupposto dell'imposta è il pagamento dei premi da parte del contraente, che è, pertanto, il soggetto passivo del tributo, mentre l'assicuratore riveste la qualifica di sostituto d'imposta, ed è soggetto passivo degli obblighi tributari³⁶. In particolare³⁷, la previsione normativa concernente il diritto di rivalsa dell'assicuratore sul contraente, di cui all'art. 17 della legge 1216 del 1961,

³³ V. G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso dell'imposta sulle assicurazioni*, in Atti preparatori al Convegno di Taormina, 100.

³⁴ V. Art. 9, legge 1216 del 1961. Analoga norma si ritrova nel T.U. della legge tributaria sulle assicurazioni approvato con R.D. 30.12.1923 n. 3281.

³⁵ In tal senso v. F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., 226; A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 538; G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 920

³⁶ In tal senso G. MARONGIU, *Gli adempimenti dell'ufficio del registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 318.

³⁷ G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto*, cit., 101; LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria*, cit., p. 747.

conferma la tesi della sostituzione³⁸, anche perché quando l'assicuratore è all'estero, gli obblighi formali e sostanziali gravano sul contraente. Su questa base, non v'è dubbio che ad essa rimane sottesa un'esigenza di carattere organizzativo che per sua natura non può, paradossalmente, mettere a rischio il conseguimento del gettito da parte della regione all'interno della quale si è verificato il presupposto che ne giustifica la riscossione³⁹.

Senza contare che solo il contraente della polizza sopporta il sacrificio economico del pagamento del premio e dell'imposta, di talché soltanto questo soggetto può qualificarsi quale contribuente e titolare della capacità fiscale ai fini dell'imposta sulle assicurazioni. Viceversa, per quanto l'assicuratore effettui il versamento dell'imposta, egli non è soggetto passivo. Su questa base, si può pertanto affermare che il presupposto d'imposta è indice della capacità fiscale che si manifesta nella Regione siciliana, sia nel caso in cui sia individuato nel pagamento del premio, da parte di un contraente domiciliato in Sicilia, all'assicuratore - ancorché quest'ultimo sia domiciliato fuori dal territorio regionale - sia qualora il presupposto sia individuato nella prestazione del servizio assicurativo reso da un soggetto a ciò abilitato nello svolgimento dell'attività d'impresa, effettuata nell'ambito del territorio dell'Isola. Se non si ricostruisse la fattispecie in questi termini la destinazione del gettito dipenderebbe dall'organizzazione interna (uffici, filiali, succursali) del soggetto obbligato per legge al versamento, il che è da escludere⁴⁰.

A differenza di quanto statuito dalla Corte, dunque, il gettito dell'imposta sulle assicurazioni avrebbe dovuto essere attribuito alla Regione⁴¹, avendo riguardo al soggetto passivo individuato nella persona dell'assicurato, o al presupposto dell'imposta individuato nella prestazione del servizio reso dall'assicuratore nell'ambito del territorio siciliano, o nel pagamento del premio da parte dell'assicurato.

³⁸ La sostituzione tributaria è animata dalla necessità di favorire l'effettività della riscossione S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 233; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 249; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, p. 339.

³⁹ Nella sentenza n. 116/2010, viceversa, la Corte spiega che le esigenze amministrative sono quelle contabili o di organizzazione interna degli uffici finanziari, nelle quali il tributo è semplicemente "dirottato" da un ufficio all'altro (par. 2.2.1).

⁴⁰ LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria*, cit., p. 747.

⁴¹ G. Corasaniti, *Territorialità del presupposto*, cit., 102.

Applicando il medesimo principio di fondo, la Corte è giunta a negare alla Regione il gettito delle ritenute *ex art. 26 D.P.R. n. 600 del 1973*. Ed anche in questo caso è possibile prospettare una diversa ricostruzione della fattispecie.

Quanto al luogo in cui matura il presupposto del tributo, occorre anzitutto osservare che l'art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 600, prevede che le Poste Italiane e le banche operino una ritenuta con obbligo di rivalsa “sugli interessi ed altri proventi *corrisposti* ai titolari di conti correnti e di depositi”.

L'intermediario risulta quindi tenuto ad effettuare la ritenuta al momento della corresponsione del reddito di capitale, vale a dire al momento dell'accredito sul conto. Se si tiene conto di quanto sostenuto dalla dottrina più autorevole⁴² in punto di localizzazione dei rapporti bancari presso la filiale ove sono stati instaurati, si giunge alla conclusione che sarà quest'ultima⁴³, alle condizioni previste dallo specifico rapporto, ad accreditare sul conto acceso presso di essa una determinata somma a titolo di interessi. In questo quadro, la sede del soggetto intermediario non può rilevare come elemento in grado di operare una funzione assorbente rispetto al criterio civilistico della “localizzazione del deposito” presso la filiale nella quale è stato costituito.

Né si obietti che l'imposta evidenziata, nei confronti del cliente, all'interno delle scritturazioni del deposito, costituisca, in concreto, la rivalsa operata dal sostituto, poiché essa non è estranea all'esercizio del potere impositivo poiché ripristina comunque il nesso indispensabile tra il prelievo fiscale e la capacità individuale di sostenerlo.

⁴² G. Molle, *I contratti bancari*, in Trattato Cicu-Messineo-Mengoni, Milano, 1981 pp. 64-65 segnala che nell'art. 1834 (contratto di deposito di denaro), e nell'art. 1843 c.c. trova il suo riconoscimento il principio per il quale “*tutti i rapporti posti in essere con la banca si localizzano nella “filiale” presso la quale sono costituiti, per cui viene a formarsi, tra la filiale e i rapporti che ad essa fanno capo, un legame che incide sulla disciplina di essi. Per quanto non sia dubbio che, nonostante la pluralità degli stabilimenti, unica sia la personalità giuridica della banca, esigenze di carattere organizzativo impongono l'attribuzione alle singole filiali di una propria autonomia che non può essere di solo esercizio (...). Poiché esse hanno una organizzazione contabile e amministrativa propria, è ovvio che tutte le operazioni relative ad un rapporto di tale natura (deposito, n.d.r.), vadano compiute là dove il rapporto stesso si è costituito*”.

⁴³ Già la prima direttiva comunitaria in materia bancaria (Dir. 77/780/CEE del 12 dicembre 1977) fissando la definizione di succursale precisava che essa è “*una sede di attività che costituisce parte, sprovvista di personalità giuridica, di un ente creditizio e che effettua direttamente in tutto o in parte le operazioni dell'attività dell'ente creditizio*” (art. 1). Sul tema v. R. Costi, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007, 347.

Né, da ultimo, ostano difficoltà operative, poiché in Valle d'Aosta, regione le cui norme sulla finanza regionale già riconoscono la spettanza del gettito di ritenute, sono stati istituiti appositi codici tributo proprio per destinare alla ragione tali imposte⁴⁴.

Vi sarebbero stati dunque i presupposti per riconoscere alla Sicilia la spettanza regionale del gettito di cui trattasi.

Ad analoghe conclusioni si sarebbe dovuti pervenire sia per quanto concerne il gettito Iva relativo alle operazioni imponibili il cui presupposto si realizzi in Sicilia e per le quali il versamento dell'imposta sia effettuato fuori dal territorio regionale – valorizzando la posizione del consumatore e non il domicilio del cedente o del prestatore - sia per le ritenute sugli emolumenti percepiti dai dipendenti di pubbliche amministrazioni con sede fuori dal territorio della Sicilia, ma che in essa svolgono stabilmente la loro attività.

In questo ultimo caso, in particolare, si è trascurato che sussiste un obbligo legislativo⁴⁵, per i dipendenti pubblici, di fissare la propria residenza nel Comune nel quale prestano servizio, di talché se tale Comune rientra nel territorio siciliano, non può dubitarsi che in tale luogo “maturi la fattispecie tributaria” e che il gettito delle ritenute spetti alla Regione⁴⁶.

⁴⁴ Tali codici sono stati istituiti con Decreto Interministeriale 6 agosto 1998 onde assicurare una contabilizzazione separata da parte delle Poste e delle banche, delle ritenute in questione, consentendo a detta regione a statuto speciale la percezione dell'intero gettito tributario di sua spettanza che, altrimenti, sarebbe affluito all'Erario statale per la parte relativa alle ritenute operate dagli sportelli postali e da quelli delle banche aventi sede fuori dal territorio regionale.

⁴⁵ V. art. 12 D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, ciò da cui consegue la individuazione del domicilio fiscale ex art. 58 del D.P.R. n. 600 del 1973.

⁴⁶ In tal senso, inoltre, la ritenuta, “*costituisce parte indifferenziata di una imposta dovuta da ciascun contribuente, persona fisica, in relazione al presupposto del possesso di redditi in denaro o in natura, la cui base imponibile è costituita dal reddito complessivo, formato, per i residenti nel territorio dello Stato, da tutti i redditi imponibili posseduti, al netto degli oneri deducibili nonché delle deduzioni spettanti (...)*”.

Capitolo IV

La finanza siciliana e i dati del gettito: le entrate tributarie

SOMMARIO: 1 Analisi delle entrate della Regione Sicilia - 2 Analisi delle entrate per Titoli - 3 Entrate correnti - 4 I tributi erariali spettanti alla Regione - 5 I trasferimenti correnti - 6 Tributi propri - 7 Entrate extra – tributarie proprie - 8 Entrate in conto capitale - 9 Entrate per accensione prestiti

1 Analisi delle entrate della Regione Sicilia.

La presente sezione della relazione ha per oggetto l'analisi delle entrate della Regione Sicilia così come rappresentate nel Conto Consuntivo del bilancio. L'analisi ha avuto per oggetto i dati rendicontati nel 2008, nel 2009 e nel 2010. Non è stato possibile estendere l'analisi all'anno 2011 per indisponibilità delle informazioni. Si è scelto di svolgere l'analisi sui dati contenuti nel conto del bilancio in quanto capaci di evidenziare i risultati effettivi della gestione, laddove i valori espressi nel bilancio preventivo prefigurano l'andamento della gestione. Per la presente relazione è stato utilizzato il prospetto delle entrate secondo classificazione economica in quanto dà evidenza della natura e provenienza delle entrate regionali¹. Esso rappresenta le entrate secondo tre livelli di articolazione²:

- Titoli, che distinguono le entrate in funzione della loro natura. Le entrate della Regione Sicilia sono articolate nei seguenti tre Titoli: Titolo 1 – Entrate correnti; Titolo 2 – Entrate in conto capitale; Titolo 3 – Entrate per accensione di prestiti. «La distinzione tra entrate correnti e entrate in conto capitale [pone] in evidenza il carattere di continuità ovvero di straordinarietà o di occasionalità che connota i cespiti di entrata» come esplicitamente ripreso dalla Ragioneria Generale dello Stato.
- Categorie, che specificano la fonte di provenienza delle entrate. Il Titolo 1 si compone di 13 categorie; il Titolo 2 di 3 categorie e il Titolo 3 di una categoria.

¹ Ai fini di approvazione da parte dell'Assemblea Regionale, le entrate sono articolate in Titoli, aggregati economici e UPB (unità previsionali di base). Le UPB costituiscono l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa. La citata articolazione cerca di coniugare l'articolazione per natura e amministrativa delle entrate.

² Un'altra entrata indicata nel bilancio preventivo come Titolo 0 è l'avanzo finanziario che si decide di applicare. Ogni anno a consuntivo si procede alla determinazione del risultato di amministrazione. Se positivo esso può essere applicato nell'esercizio successivo come fonte di finanziamento delle spese. L'avanzo applicato non viene accertato durante l'anno e genera quindi delle diseconomie in conto competenza.

Tabella 1 - Articolazione delle entrate per titoli e categorie

Titolo 1 – Entrate correnti	Titolo 2 – Entrate in conto capitale	Titolo 3 – Entrate per accensione di prestiti
1 – Imposte erariali sul patrimonio e sul reddito	14 – Vendita di beni immobili ed affrancazione di canoni	Titolo 17 – Mutui, prestiti obbligazionari ed altre operazioni finanziarie
2 – Tasse e imposte erariali sugli affari	15 – Trasferimenti di capitali	
3 – Imposte erariali sui consumi e dogane	16 – Rimborso di crediti e anticipazioni	
4 – Altri tributi propri		
5 – Vendita beni e servizi		
6 – Proventi speciali erariali		
7 – Proventi erariali dei servizi pubblici minori		
8 – Rendite patrimoniali e proventi del demanio		
9 – Utili di enti ed aziende a partecipazione regionale		
10 – Altre entrate erariali extra-tributarie		
11 – Trasferimenti correnti		
12 – Recuperi e rimborsi		
13 – Partite che si compensano nella spesa		

• Voci economiche , che identificano lo specifico oggetto delle entrate. Ogni categoria contiene più voci economiche. Ad esempio la categoria 1 - Imposte erariali sul patrimonio e sul reddito del Titolo 1 – Entrate correnti è composta dalle seguenti risorse: IRPEF, IRPEG, Ritenute su interessi e reddito di capitale, altre.

Il prospetto delle entrate secondo l'analisi economica fornisce per ogni voce di entrata le seguenti informazioni:

- stanziamento iniziale nel bilancio preventivo e stanziamento definitivo, ovvero aggiornato a seguito dell'applicazione degli istituti di flessibilità
- accertamenti, ovvero entrate per le quali è sorto il diritto all'acquisizione,
- riscossioni, ovvero entrate che sono state incassate dall'azienda tesoriere o da altro soggetto incaricato a riscuotere per conto della Regione
- versamenti, ovvero entrate che sono state riscosse e versate al tesoriere.

Inoltre, lo schema evidenzia le economie/diseconomie che esprimono la differenza tra stanziamenti definitivi e accertamenti, consente di calcolare i residui attivi per somme accertate e non riscosse e i residui attivi per somme riscosse ma non versate.

Nell'ambito della presente analisi l'attenzione è stata posta sugli accertamenti e sui versamenti, in modo da evidenziare da un lato la capacità della Regione di reperire risorse e dall'altra di trasformarle in reale entrata di cassa disponibile presso il Tesoriere.

2 Analisi delle entrate per Titoli.

La Tabella 2 evidenzia l'ammontare complessivo delle entrate accertate e versate nei tre anni oggetto di indagine. Gli accertamenti subiscono un aumento dal 2008 al 2009 pari al 4%, mentre si riducono nel 2010 del 5% rispetto al 2009 e dell'1% rispetto al 2008 (Tabella 3). La percentuale di entrate versate sul totale accertato è in diminuzione soprattutto nel 2009 in cui si assesta al 79%.

Tabella 2 – Entrate totali della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
TOTALE ENTRATE ACCERTATE	19.063.915.186,14	19.776.024.137,37	18.791.841.810,90
TOTALE ENTRATE VERSATE	17.550.964.330,08	15.710.545.904,11	16.611.026.410,85
ENTRATE VERSATE/ENTRATE	92%	79%	88%

ACCERTATE			
-----------	--	--	--

Tabella 3 – Variazione delle entrate totali (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
TOTALE ENTRATE	4%	-5%	-1%

La Tabella 4 mostra il peso relativo delle entrate per Titolo ed evidenzia che in tutti e tre gli anni gli accertamenti maggiori sono relativi al Titolo 1 – Entrate correnti che rappresenta rispettivamente nei tre anni il 78%, il 79% e l'80%. Un andamento più altalenante sembra avere il peso relativo delle Entrate in conto capitale e delle Entrate per accensione prestiti.

Tabella 4 – Peso relativo delle entrate per titolo (2008-2010)

	2008	2009	2010
1 - ENTRATE CORRENTI	78%	79%	80%
2- ENTRATE IN CONTO CAPITALE	4%	21%	15%
3- ENTRATE PER ACCENSIONE PRESTITI	17%	-	5%
TOTALE ENTRATE	100%	100%	100%

Di seguito si procede ad analizzare distintamente le entrate dei tre Titoli.

3 Entrate correnti.

La Tabella 5 evidenzia l'ammontare complessivo delle entrate accertate e versate nei tre anni oggetto di indagine. Gli accertamenti di entrate correnti subiscono un aumento del 5% dal 2008 al 2009, mentre si riducono nel 2010 rispetto al 2009 del 4%. Confrontando gli accertamenti 2010 con gli accertamenti 2008 si riscontra un incremento dell'1%. La percentuale di entrate correnti versate sul totale degli accertamenti è elevato (pari o superiore al 95%) e in crescita in tutto il triennio evidenziano un'elevata capacità della Regione di trasformare in disponibilità finanziarie presso la propria Tesoreria le risorse correnti.

Tabella 5 – Entrate correnti della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
--	------	------	------

ENTRATE CORRENTI ACCERTATE	14.955.955.075,13	15.640.019.505,43	15.046.015.428,31
ENTRATE CORRENTI VERSATE	14.208.923.658,22	15.158.583.056,95	14.752.170.336,81
ENTRATE VERSATE/ENTRATE ACCERTATE	95%	97%	98%

Tabella 6 – Variazione delle entrate correnti (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
ENTRATE CORRENTI	5%	-4%	1%

Le entrate correnti sono composte di 13 categorie come precedentemente evidenziato nella Tabella 1.

Ai fini della nostra analisi risulta utile aggregare le categorie in 6 aggregati: tributi erariali spettanti alla Regione, altre entrate erariali spettanti alla Regione, tributi propri della Regione, Entrate extra-tributarie della Regione, entrate da trasferimenti e partite di giro. La Tabella 7 mostra che le risorse della Regione Sicilia derivano prevalentemente dai Tributi erariali attribuiti alla Regione, dai Trasferimenti e dai Tributi propri.

Tabella 7 - Peso percentuale degli aggregati delle entrate correnti (2008-2010)

	2008	2009	2010
TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLA REGIONE	59%	58%	57%
ALTRE ENTRATE ERARIALI SPETTANTI ALLA REGIONE	1%	1%	1%
TRASFERIMENTI CORRENTI	21%	20%	21%
TRIBUTI PROPRI	16%	16%	17%
ENTRATE PROPRIE EXTRATRIBUTARIE	2%	6%	4%
PARTITE DI GIRO	0%	0%	0%
ENTRATE CORRENTI	100%	100%	100%

4 I tributi erariali spettanti alla Regione.

Sono considerati tributi erariali spettanti alla Regione le entrate classificate nelle seguenti categorie:

- Categoria 1 - Imposte erariali sul patrimonio e sul reddito
- Categoria 2 - Tasse e imposte erariali sugli affari
- Categoria 3 - Imposte erariali sui consumi e dogane

La Tabella 8 evidenzia l'ammontare complessivo delle entrate tributarie spettanti alla Regione accertate e versate nei tre anni oggetto di indagine. Esse subiscono un incremento dell'1% dal 2008 al 2009, mentre nel 2010 diminuiscono rispettivamente del 4% rispetto al 2009 e del 3% rispetto al 2008. La Regione trasforma in entrata effettiva di cassa tutto l'ammontare dell'accertamento.

Tabella 8 – Tributi erariali spettanti alla Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLA REGIONE ACCERTATI	8.820.118.896,26	8.867.709.332,56	8.531.088.924,01
TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLA REGIONE VERSATI	8.820.118.895,83	8.867.709.332,56	8.531.088.924,01
VERSAMENTI/ACCERTAMEN TI	100%	100%	100%

Tabella 9 - Variazione dei Tributi erariali spettanti alla Regione (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLA REGIONE	1%	-4%	-3%

Dalla Tabella 10 si evince che nell'ambito delle entrate tributarie spettanti alla Regione sono di ammontare significativo gli accertamenti relativi alle Imposte erariali sul patrimonio e sul reddito e le Tasse e imposte erariali sugli affari che pesano rispettivamente il 65% e il 34%. La Tabella 11 evidenzia che le tre categorie hanno subito una flessione nel 2010 rispettivamente del 4% per le Imposte erariali sul

patrimonio e sul reddito, del 3% per le tasse e imposte erariali sugli affari e del 29% sulle imposte erariali sui consumi e le dogane.

Tabella 10 – Tributi erariali spettanti alla Regione per categoria

	2008		2009		2010	
	ACCERTA MENTI	%	ACCERTA MENTI	%	ACCERTAM ENTI	%
IMPOSTE ERARIALI SUL PATRIMON IO E SUL REDDITO	5.789.595.16 1	66%	5.792.874.61 7,81	65%	5.558.689.51 2,06	65%
TASSE E IMPOSTE ERARIALI SUGLI AFFARI	2.984.635.25 0	34%	3.021.907.99 8,82	34%	2.934.791.15 2,89	34%
IMPOSTE ERARIALI SUI CONSUMI E DOGANE	45.888.484	1%	52.926.715,9 3	1%	37.608.259,0 6	0%

Tabella 11 - Variazione dei Tributi erariali spettanti alla Regione per categoria (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009- 2008	% Δ 2010- 2009	% Δ 2010- 2008
IMPOSTE ERARIALI SUL PATRIMONIO E SUL REDDITO	0%	-4%	-4%
TASSE E IMPOSTE ERARIALI SUGLI AFFARI	1%	-3%	-2%
IMPOSTE ERARIALI SUI CONSUMI E DOGANE	15%	-29%	-18%

Se si rapportano le singole voci economiche delle tre categorie considerate al totale dell'aggregato Tributi erariali spettanti alla Regione (Tabella 12) si evidenzia che le più

significative sono IRPEF e IVA, le quali ne rappresentano da sole nel 2008 e nel 2009 il 77% e nel 2010 il 78%.

Tabella 12 - Tributi erariali spettanti alla Regione per voce economica (accertamenti 2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAMENTI	%	ACCERTAMENTI	%	ACCERTAMENTI	%
IMPOSTE ERARIALI SUL PATRIMONIO E SUL REDDITO						
<i>IRPEF</i>	4.823.558,9 44,88	55%	4.843.917.242,98	55%	4.799.966.036,13	56%
<i>IRPEG</i>	643.672,63 9,56	7%	597.556.569,43	7%	494.599.924,90	6%
<i>RITENUTE SU INTERESSI E REDDITI DI CAPITALE</i>	219.582,42 9,76	2%	215.586.779,65	2%	123.819.852,16	1%
<i>ALTRE</i>	102.781,14 7,23	1%	135.814.025,75	2%	140.303.698,87	2%
TASSE E IMPOSTE ERARIALI SUGLI AFFARI						
<i>REGISTRO</i>	225.866,51 5,55	3%	216.402.126,26	2%	214.330.090,70	3%
<i>IVA</i>	1.979.043,1 79,60	22%	1.995.232.076,75	22%	1.919.458.686,74	22%
<i>BOLLO</i>	164.822,61 2,85	2%	166.615.481,31	2%	192.386.390,90	2%
<i>IPOTECARI A</i>	110.004,57 1,15	1%	104.423.352,11	1%	102.999.916,76	1%
<i>CONCESSI ONI GOVERNATIVE</i>	45.830.997, 56	1%	40.838.879,98	0%	36.430.252,97	0%
<i>AUTOMOBILISTICHE</i>	323.139,58	4%	337.463.931,83	4%	331.154.289,29	4%

	6,71					
<i>SUCCESSI ONIE DONAZIONI</i>	2.945.101,31	0%	16.228.834,70	0%	15.604.672,78	0%
<i>DIRITTI CATASTALI E SCRITTURE</i>	50.665.521,77	1%	48.284.685,46	1%	47.199.964,15	1%
<i>ALTRE</i>	72.317.163,96	1%	96.418.630,42	1%	75.226.888,60	1%
IMPOSTE ERARIALI SUI CONSUMI E DOGANE						
<i>Energia elettrica</i>	41.889.127,19	0%	45.154.533,71	1%	35.497.252,82	0%
<i>Sovrimposte di confine</i>	2.996.250,03	0%	5.891.743,53	0%	1.191.768,53	0%
<i>Altre</i>	1.003.107,15	0%	1.880.438,69	0%	919.237,71	0%

5 I trasferimenti correnti.

L'aggregato Trasferimenti correnti è composto solo dalla categoria 11 – Trasferimenti correnti. La Tabella 13 evidenzia l'ammontare complessivo dei trasferimenti correnti alla Regione Sicilia accertati e versati nel triennio 2008-2010. Gli accertamenti subiscono una diminuzione nel 2009 rispetto al 2008, mentre nel 2010 si avvicinano nuovamente al valore 2008 da cui si discostano negativamente dell'1% (Tabella 14). La percentuale di risorse versate rispetto all'ammontare di risorse accertate è in crescita: nel 2008 era pari al 76% mentre nel 2010 al 94%.

Tabella 13 – Trasferimenti correnti della Regione Sicilia

	2008	2009	2010
TRASFERIMENTI			

CORRENTI ACCERTATI	3.141.074.356	3.021.770.282	3.123.655.209
TRASFERIMENTI CORRENTI VERSATI	2.397.339.364	2.819.218.709	2.923.386.239
VERSAMENTI/ACCERTAMENTI	76%	93%	94%

Tabella 14 - Variazione dei trasferimenti correnti (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
TRASFERIMENTI CORRENTI	-4%	3%	-1%

Se si analizzano le singole voci economiche che costituiscono le entrate da Trasferimenti correnti si evidenzia che la Regione Sicilia riceve trasferimenti in misura superiore al 90% dallo Stato e prevalentemente sottoforma di riparto del Fondo Sanitario Nazionale (Tabella 15).

Tabella 15 – Trasferimenti correnti per voce economica (2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAMENTI	%	ACCERTAMENTI	%	ACCERTAMENTI	%
<i>UE</i>		0%	0,00	0%	1.843.028,51	0%
<i>STATO PER COFINANZIAMENTI DI INTERVENTI DELL'UE</i>		0%	25.000,00	0%	873.522,50	0%
<i>STATO PER FSN</i>	2.555.885.736,02	81%	2.501.862.576,59	83%	2.708.482.081,78	87%
<i>STATO PER ALTRI INTERVENTI</i>	302.868.092,19	10%	257.789.679,06	9%	196.143.209,45	6%
<i>ALTRI</i>		0%	2.129.903,34	0%	0,00	0%

<i>ENTI SETTORE SANITAR IO</i>						
<i>ALTRI ENTI E AZIENDE DEL SETTORE PUBBLIC O</i>	23.942.725,05	1%	4.494.401,15	0%	5.326.797,76	0%
<i>FAMIGLI E</i>	80.944.417,96	3%	82.487.829,5 2	3%	57.094.210,64	2%
<i>IMPRESE</i>	162.236,38	0%	0,00	0%	0,00	0%
<i>ALTRI TRASFER IMENTI CORREN TI</i>	177.271.147,9 5	6%	172.980.891, 86	6%	153.892.357,90	5%

6 Tributi propri.

L'aggregato Tributi propri coincide con la categoria 4 – Altri tributi propri. Essi rappresentano il 16% delle entrate correnti nel 2008 e nel 2009 e il 17% nel 2010. I tributi propri hanno subito una riduzione nel 2009 rispetto al 2008 del 2% e poi nel 2010 sono cresciuti, assumendo un valore leggermente superiore al 2008 (+0,3%). La Tabella 16 evidenzia che le entrate tributarie accertate si trasformano nel corso dell'anno in disponibilità di cassa presso il Tesoriere.

Tabella 16 - Tributi propri della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
TRIBUTI PROPRI ACCERTATI	2.453.748.871,99	2.405.043.012,90	2.461.732.626,66
TRIBUTI PROPRI VERSATI	2.453.748.871,99	2.405.043.012,90	2.461.170.979,78

VERSAMENTI/ACC ERTAMENTI	100%	100%	100%
-----------------------------	------	------	------

Tabella 17 - Variazione dei tributi propri (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
TRIBUTI PROPRI	-2,0%	2,4%	0,3%

La Tabella 18 evidenzia che le Entrate tributarie proprie della Regione Sicilia dipendono dall'IRAP (74% nel 2008, 72% nel 2009 e 81% nel 2010) e dall'ADDIZIONALE IRPEF (20% nel 2008, 22% nel 2009 e 21% nel 2010).

Tabella 18 - Tributi propri per voce economica (2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAME NTI	%	ACCERTAMEN TI	%	ACCERTAMEN TI	%
IRAP	1.821.647.360,0 6	74%	1.737.513.075,8 3	72%	1.753.328.941,0 3	71%
ADDIZIONALE IRPEF	495.203.398,99	20%	523.277.470,73	22 %	523.900.387,69	21%
CONCESSIONI REGIONALI	8.113.160,34	0%	8.163.338,61	0%	7.641.881,77	0%
DEPOSITO RIFIUTI SOLIDI	17.096.925,17	1%	17.700.312,94	1%	14.669.515,62	1%
ALTRI	111.688.027,43	5%	118.388.814,79	5%	162.191.900,55	7%

7 Entrate extra – tributarie proprie.

Gli altri aggregati hanno un peso esiguo sul totale delle entrate correnti. Tuttavia, risulta interessante analizzare la capacità della Regione di reperire autonomamente risorse di natura non tributaria (ad esempio attraverso la vendita di servizi e l'utilizzo del proprio patrimonio). In particolare, l'aggregato Entrate proprie extra-tributarie è costituito dalle seguenti categorie: 5 – Vendita di beni e servizi, 8 – Rendite patrimoniali e proventi del demanio, 9 – Utili di enti ed aziende a partecipazione regionale, 12 – Recupero e rimborsi. La Tabella 7 evidenzia che tali entrate rappresentano nel 2008 il 2% delle

entrate correnti, nel 2009 il 6% e nel 2010 il 4%. Esse hanno subito un significativo incremento dal 2008 al 2009 (si sono più che raddoppiate) mentre nel 2010 sono diminuite rispetto al 2009 del 29% (Tabella 20). La capacità della Regione di trasformare le entrate extra-tributarie in disponibilità di cassa è elevata (Tabella 19).

Tabella 19 – Entrate extra-tributarie della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
ENTRATE PROPRIE EXTRA-TRIBUTARIE ACCERTATE	352.927.256,71	881.773.965,74	627.509.509,14
ENTRATE PROPRIE EXTRA-TRIBUTARIE VERSATE	349.630.831,74	864.442.339,60	617.302.613,33
VERSAMENTI/ACCERTAM ENTI	99%	98%	98%

Tabella 20 – Variazione delle entrate extra – tributarie (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
ENTRATE EXTRA- TRIBUTARIE	150%	-29%	78%

Se si analizzano le singole categorie che costituiscono le Entrate Extra-tributarie si osserva che la categoria più significativa è rappresentata da Recuperi e rimborsi. Si tratta di una categoria che ha subito ampie variazioni nel triennio analizzato (nel 2009 il valore si triplica rispetto al 2008). Di limitato ammontare e in forte diminuzione sono le entrate che derivano da utili di enti ed aziende a partecipazione regionale. Inoltre, nel triennio rimangono relativamente stabili le entrate conseguenti alla vendita di beni e servizi. In forte riduzione appaiono le entrate derivanti da rendite patrimoniali e proventi del demanio (dal 2008 al 2010 si sono più che dimezzate) (Tabella 22).

Tabella 21 – Entrate extra – tributarie proprie per categoria (2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAMENT I	%	ACCERTAMENTI	%	ACCERTAMEN TI	%
ENTRATE	352.927.256,71		881.773.965,74		627.509.509,14	

EXTRA- TRIBUTARI E						
VENDITA DI BENI E SERVIZI	61.678.894,26	17%	73.096.664,91	8%	65.834.476,82	10%
RENDITE PATRIMONI ALI E PROVENTI DEL DEMANIO	82.021.914,86	23%	48.971.162,33	6%	34.629.460,11	6%
UTILI DI ENTI ED AZIENDE A PARTECIPA ZIONE REGIONALE	21.709.256,28	6%	199.331,11	0%	21.564,52	0%
RECUPERI E RIMBORSI	187.517.191,31	53%	759.506.807,39	86%	527.024.007,69	84%

Tabella 22 - Variazione delle entrate extra-tributarie per categoria (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
VENDITA DI BENI E SERVIZI	19%	-10%	7%
RENDITE PATRIMONIALI E PROVENTI DEL DEMANIO	-40%	-29%	-58%
UTILI DI ENTI ED AZIENDE A PARTECIPAZIONE REGIONALE	-99%	-89%	-100%
RECUPERI E RIMBORSI	305%	-31%	181%

8 Entrate in conto capitale.

Il secondo Titolo delle entrate è costituito dalle Entrate in conto capitale, ovvero da quelle entrate che per loro natura sono destinate al finanziamento degli investimenti. La Tabella 23 mostra l'ammontare complessivo degli accertamenti e dei versamenti delle entrate in conto capitale per i tre anni oggetto di analisi. Le entrate del Titolo subiscono

ampie variazioni nei tre anni: il loro ammontare nel 2009 cresce di 4 volte rispetto al 2008, mentre nel 2010 diminuisce rispetto al 2009, assestandosi comunque su valori nettamente superiori rispetto al 2008 (Tabella 24). Anche la percentuale di risorse versate sul totale degli accertamenti presenta ampie variazioni ed è inferiore rispetto al valore rilevato per le entrate correnti (si veda Tabella 5). Ciò indica la formazione di residui attivi e può indicare delle difficoltà nei processi di incasso delle risorse finanziarie con conseguenze negative sull'equilibrio di cassa.

Tabella 23 - Entrate in conto capitale della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
ENTRATE IN CONTO CAPITALE ACCERTATE	827.960.111,01	4.136.004.631,94	2.883.326.382,59
ENTRATE IN CONTO CAPITALE VERSATE	701.235.542,11	551.962.847,16	1.162.856.074,04
VERSAMENTI/ACCERT AMENTI	85%	13%	40%

Tabella 24 - Variazione delle entrate in conto capitale (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
ENTRATE IN CONTO CAPITALE	400%	-30%	248%

La Tabella 1 mostra che il Titolo 2 – Entrate in conto capitale si compone di tre categorie: 14 – Vendita di beni immobili ed affrancazione di canoni, 15 – Trasferimenti di capitali, 16 – Rimborso di crediti e anticipazioni. Al riguardo la Tabella 25 evidenzia che la categoria più significativa, seppure con rilevanti variazioni nei tre anni analizzati, è rappresentata dai Trasferimenti di capitali. Tale categoria genera anche significativi residui attivi. Ciò può essere attribuito ai tempi di erogazione dell'ente che deve trasferire le risorse. In questo caso, le leve a disposizione della Regione per incidere sul livello dei propri residui attivi da trasferimenti sono limitate. Nel 2010 assume peso maggiore rispetto ai due anni precedenti la categoria 14 a seguito di operazioni di valorizzazione del patrimonio regionale e dello smobilizzo di fondi accantonati per il rimborso di prestiti "bullet".

Tabella 25 – Entrate in conto capitale per categorie (2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAME NTI	%	ACCERTAME NTI	%	ACCERTAME NTI	%
VENDITA DI BENI IMMOBILI ED AFFRANCAZION E DI CANONI	5.536.355,40	1%	47.185.151,36	1%	894.889.976,67	31 %
TRASFERIMENT I DI CAPITALI	781.374.105,09	94 %	4.056.874.077,2 1	98 %	1.893.717.445,1 0	66 %
RIMBORSO DI CREDITI E DI ANTICIPAZIONI	41.049.650,52	5%	31.945.403,37	1%	94.718.960,82	3%

Tabella 26 – Variazione delle entrate in conto capitale (accertamenti 2008-2010)

	% Δ 2009-2008	% Δ 2010-2009	% Δ 2010-2008
VENDITA DI BENI IMMOBILI ED AFFRANCAZIONE DI CANONI	752%	1797%	16064%
TRASFERIMENTI DI CAPITALI	419%	-53%	142%
RIMBORSO DI CREDITI E DI ANTICIPAZIONI	-22%	197%	131%

Focalizzando l'attenzione sui Trasferimenti di capitali, la Tabella 27 evidenzia che nel 2009 e nel 2010 aumenta il peso dei trasferimenti provenienti dall'UE.

Tabella 27 – Trasferimenti di capitali per voci economiche (2008-2010)

	2008		2009		2010	
	ACCERTAME NTI	%	ACCERTAME NTI	%	ACCERTAMEN TI	%
<i>UE</i>	167.366.668,81	21%	2.207.094.410,5 2	54%	1.107.701.257,73	58%
<i>STATO PER COFINANZIA MENTI DI</i>	158.840.388,78	20%	1.275.965.317,1 7	31%	544.727.326,75	29%

<i>INTERVENTI DELL'UE</i>						
<i>STATO PER FSN</i>		0%		0%		0%
<i>STATO PER FONDO PROGRAMMI REGIONALI DI SVILUPPO</i>		0%		0%		0%
<i>STATO PER FONDO DI SOLIDARIETÀ NAZIONALE</i>	80.001.000,00	10%	80.000.000,00	2%	20.000.000,00	1%
<i>STATO PER ALTRI INTERVENTI</i>	374.882.047,50	48%	491.215.949,97	12%	219.346.483,00	12%
<i>ENTI LOCALI</i>		0%		0%	36.424,22	0%
<i>ALTRI ENTI E AZIENDE DEL SETTORE PUBBLICO</i>	284.000,00	0%		0%	150.000,00	0%
<i>FAMIGLIE</i>		0%		0%		0%
<i>IMPRESE</i>		0%	2.598.399,55	0%		0%
<i>ALTRI TRASFERIME NTI CORRENTI</i>		0%		0%	1.755.953,40	0%

9 Entrate per accensione prestiti.

Il Titolo 3 delle entrate è costituito solo dalla categoria Mutui, prestiti e altre operazioni finanziarie. La Tabella 28 evidenzia l'ammontare complessivo delle entrate derivanti da operazioni di finanziamento spettanti alla Regione accertate e versate nei tre anni oggetto di indagine. Esse sono superiore ai 3 miliardi di euro nel 2008, mentre si azzerano nel 2009. Nel 2010 sono inferiori al miliardo di euro.

Tabella 28 - Entrate per accensione prestiti della Regione Sicilia (2008-2010)

	2008	2009	2010
ENTRATE PER ACCENSIONE PRESTITI ACCERTATE	3.280.000.000,00	0,00	862.500.000,00
ENTRATE PER ACCENSIONE PRESTITI VERSATE	2.640.805.129,75	0,00	696.000.000,00
VERSAMENTI/ACCERTAMENTI	81%	-	81%

Parte Seconda:
La potestà tributaria siciliana

Capitolo V

Regioni a statuto speciale ed attuazione del federalismo: esperienze a confronto.

SOMMARIO: 1. Specialità statutarie tra premesse comuni e “occasioni normative” di attuazione. – 2. L’art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e “coordinamento”: la giurisprudenza sui tributi istituiti dalla Sardegna.. - 3. L’attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte Costituzionale. - 3.1 Il tavolo di confronto e le commissioni paritetiche: il presunto rischio di una duplicazione degli organi di attuazione. - 3.2 Sull’applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia. - 4. Alcuni esempi d’implementazione del “federalismo fiscale” nelle regioni a statuto speciale. - 4.1. Trentino Alto Adige. – 4.2. Friuli Venezia Giulia. – 4.3. Valle D’Aosta.

1 Specialità statutarie tra premesse comuni e “occasioni normative” di attuazione.

Meritevoli di una considerazione costituzionale unitaria ai sensi dell’art. 116 Cost., le regioni a statuto speciale hanno percorso un proprio cammino di autonomia che oltre a distanziarle, nel loro complesso, dalle regioni a statuto ordinario, ha valorizzato le specificità di ciascuna di esse rispetto alle altre. Per tale ragione, risulta interessante proporre oggi una riflessione sul quadro d’insieme delle loro esperienze relative al coordinamento delle rispettive finanze regionali con il “nuovo” sistema risultante dal “federalismo fiscale” *in itinere*.

A tal fine ci si soffermerà sulle premesse comuni di questo cammino attuativo, sulle incertezze sinora emerse e sfociate in alcune pronunce della Corte Costituzionale, nonché, da ultimo, sulle esperienze concrete di attuazione ad oggi realizzate.

In termini generali, va rilevato che nel quadro dell’implementazione del “federalismo fiscale”, alle regioni a statuto speciale è stata riservata una norma *ad hoc*, l’art. 27 l. n. 42 del 2009. Sotto questo profilo, la legge delega tende a rimarcare quell’autonomia differenziata che la riforma del titolo V del 2001 aveva ridimensionato solo dal punto di vista dei “privilegi”¹, mantenendo intatta la loro protezione costituzionale (art. 116

¹ La riforma ha determinato la modifica dell’art. 114 Cost. senza distinguere tra regioni a statuto ordinario ed altre regioni. G. Marongiu, *Brevi notarelle a margine del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 274, sostiene che alla luce dell’art. 114, che non distingue tra regioni a statuto ordinario e regioni a statuto speciale, queste ultime “devono (...) perdere la loro esclusività, con tutti i connessi privilegi”.

Cost.) e la conseguente salvaguardia delle forme e delle condizioni particolari di autonomia fissate negli statuti adottati con legge costituzionale².

Se dunque, in linea di principio, l'autonomia finanziaria di tali regioni non si presta ad essere posta sullo stesso piano delle regioni a statuto ordinario, va anche osservato che notevoli differenziazioni sono riscontrabili anche tra le stesse regioni speciali, poiché i loro statuti contengono disposizioni diverse tra di loro³ e come tali non risultano del tutto sovrapponibili, se non negli obiettivi generali⁴. Da questo punto di vista, va sottolineato che l'art. 116 Cost., facendo espresso riferimento ai "rispettivi" statuti, non intende cogliere solo in termini generali la specialità delle regioni indicate, ma riconoscere che essa è "interna" al gruppo di tali regioni, poiché ciascuna dispone di uno statuto proprio, diverso da quello dell'altra.

Non v'è dubbio che il quadro appena descritto possa apparire frammentario, quasi che la locuzione "regionalismo fiscale", oltre ad evocare il riconoscimento, a tali enti intermedi, di un'autonomia impositiva o la valorizzazione delle autonomie già riconosciute, possa risolversi, in ultima analisi, in un localismo per certi versi esasperato. In realtà, tuttavia, non sembra che in sede di "implementazione del federalismo fiscale", le regioni a statuto speciale potranno aspirare al riconoscimento di un qualche "supplemento di autonomia" onde consentire loro di mantenere inalterata un'eventuale "distanza" rispetto alle regioni a statuto ordinario.

Secondo quanto autorevolmente sostenuto⁵, rimane comunque il rischio che per tali regioni il "federalismo fiscale" non rappresenterà un'occasione per l'affermazione di un'autonomia normativa necessaria per realizzare compiutamente quanto già previsto nei loro statuti. Non è escluso, dunque, che esse si troveranno a perseverare nella via giurisprudenziale, come negli ultimi anni, facendo valere le istanze regionali riferite al

² E. A. La Scala, *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 346 segnala che la specialità esclude sì ogni privilegio, così come pure è valevole l'equiordinazione delle regioni, ferma restando la specialità statutaria, che oggi assumerebbe una connotazione morfologia, dunque emergerebbe nelle forme in cui l'autonomia si esplica. Sul tema v. G. M. Flick, *Nuovi diritti fondamentali e ruolo delle regioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 9. che richiama Corte cost., 2008, 15 aprile 2008, n. 102, massimata in *Rass. trib.*, 2008, 1399, e commentata da S. F. Cociani, *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, *ivi*, 2008, 1401.

³ A titolo di esempio può essere ricordato che l'art. 14 dello Statuto della Valle d'Aosta prevede una disposizione sulla zona franca.

⁴ Va ricordato, infatti, che le regioni a statuto speciale hanno comunque inteso affrontare il federalismo fiscale come un'opportunità comune, muovendosi su direttrici e principi condivisi, esplicitati nella c.d. *Dichiarazione di Aosta* del 2 dicembre 2006 sottoscritta da tutte le regioni a statuto speciale e dalle Province autonome.

⁵ V. A. Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, 1536.

gettito attraverso la proposizione di conflitti di attribuzione dagli esiti controversi⁶, soprattutto sul piano degli effetti prodotti sul già magmatico quadro d'insieme della finanza delle regioni a statuto speciale⁷. E, come vedremo, la via giurisprudenziale prosegue, poiché la Regione Sicilia, in particolare, ha temuto sia che la legge delega potesse produrre una sottrazione delle proprie competenze – e soprattutto delle spettanze di gettito – sia che gli stessi decreti attuativi sinora adottati potessero eccedere il loro ambito applicativo, quello della fiscalità delle regioni a statuto ordinario, riducendo la Regione a mero soggetto interposto rispetto ad enti locali destinatari - nelle linee generali fissate per il federalismo municipale - di risorse rivenienti dal gettito dei tributi immobiliari.

Anche in ragione di questi timori, comuni a tutte le regioni a statuto speciale, proporre un confronto tra le loro esperienze seguite alla l. n. 42 del 2009 è funzionale a verificare se, in una certa misura, questa attuazione possa costituire un momento di almeno tendenziale uniformazione tra i rispettivi regimi - pur nelle peculiarità proprie di ciascuno statuto - o se, viceversa, i loro rapporti con lo Stato possano ulteriormente differenziarsi, ferma restando la partecipazione di tutte agli obiettivi di perequazione e di solidarietà salvaguardati dalla riforma.

2L'art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e “coordinamento”: la giurisprudenza sui tributi istituiti dalla Sardegna.

Sul tema del coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale con la nuova finanza statale, la legge delega si limita a prevedere che le modifiche dell'ordinamento finanziario di tali regioni sono rimesse alle norme di attuazione dei rispettivi statuti (art.

⁶ Ci si riferisce, tra le altre, a Corte Cost., 21 ottobre 2004, n. 306, in *Riv. giur. trib.*, 2005, p. 5, con nota di C. Lamberti, *L'autonomia della Regione Sicilia per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni*, ivi, 8, relativa all'imposta sui premi delle polizze assicurative per la copertura della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli, oltre a Corte Cost. 25 marzo 2010, n. 116, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 687, che ha viceversa negato alla Sicilia il gettito di varie imposte, tra cui quella sulle assicurazioni per rischi diversi dalla responsabilità civile, oltre alle ritenute sugli interessi di cui all'art. 26 D.P.R. n. 600 del 1973. Su tale pronuncia v. il contributo di E. A. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 729.

⁷ Anche l'attuazione del federalismo può dunque contribuire all'eliminazione di quello squilibrio tra autonomia normativa regionale ed eteronomia finanziaria, squilibrio segnalato dalla dottrina più autorevole molto tempo prima dell'adozione della stessa legge delega (v. A. Di Pietro, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 260).

27), fermi restando taluni criteri di carattere generale⁸ di cui occorre tener conto onde assicurare che la specialità degli statuti stessi non si traduca nella violazione del principio di equiordinazione tra regioni fissato dall'art. 114⁹.

In particolare, secondo l'art. 27, comma 3, l. n. 42 del 2009, le norme di attuazione degli statuti disciplinano il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi riguardanti la finanza regionale e provinciale, nonché la finanza locale qualora questa rientri tra le attribuzioni della regione a statuto speciale o della provincia autonoma. Inoltre, esse definiscono i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali; da ultimo, come si vedrà più avanti, si prevede che le norme di attuazione individuino forme di fiscalità di sviluppo.

Secondo quanto sostenuto in dottrina¹⁰, la scelta di formulare l'art. 27 in modo non particolarmente dettagliato non sarebbe del tutto in linea con la natura di legge di coordinamento propria della l. n. 42 del 2009 – peraltro giudicata vaga in quanto tale¹¹ -, e sarebbe dipesa dalle conclusioni cui era pervenuta la Corte Costituzionale con riguardo alla regione Sardegna nel 2008¹². In tale occasione, la Corte ha ritenuto tra l'altro che il tema del riparto delle competenze legislative tra lo Stato e una regione a statuto speciale deve essere esaminato non tanto in base agli artt. 117-119 Cost. ma in relazione allo statuto speciale, che, nella fattispecie, subordina l'istituzione di tributi propri ad una legge le cui disposizioni siano “*in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*”¹³.

⁸ In questo senso, l'art. 27 prevede che le regioni interessate concorrano (art. 27) al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei doveri e dei diritti da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, assicurando il graduale superamento del criterio della spesa storica.

⁹ E. A. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana*, cit., 346.

¹⁰ Così V. Ficari, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 92

¹¹ Così M. Logozzo, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. Trib.*, 2011, 820. Con riguardo alla carenza di criteri direttivi in relazione al tributo immobiliare v. L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, 2010, 1610.

¹² Richiamiamo la sentenza n. 102 del 2008, cit.

¹³ Le conclusioni della Corte sono condivise da A. Giovanardi, *Riflessioni critiche sulla ripartizione della competenze legislative in materia tributaria tra Stato e regioni alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale della regione Sardegna*, ivi, 2008, 1439. Sul punto v. anche F. Picciaredda, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 923.

Questo ultimo concetto, in particolare, si distingue – come ha spiegato la Corte - da quello relativo all’osservanza dei “*principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario*”, per cui vi è una differenza tra i principi del sistema tributario statale e quelli di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso. E’ su questa base che si deduce che l’illegittimità costituzionale dei tributi sardi non può fondarsi sulla circostanza che essi presentino il medesimo presupposto dei tributi erariali¹⁴, con la conseguenza che il divieto di doppia imposizione tributo statale-tributo regionale opererebbe per le regioni a statuto ordinario e non per le regioni a statuto speciale, per le quali i tributi istituibili e le limitazioni all’esercizio di una propria potestà impositiva sono individuati dagli statuti¹⁵.

Questa conclusione scaturirebbe¹⁶ anche dall’art. 10 l. cost. n. 3 del 2001, secondo cui la riforma intervenuta sul titolo V non si sarebbe applicata alle regioni a statuto speciale nei casi in cui i singoli statuti avessero previsto forme di autonomia più ampie rispetto a quelle introdotte dalla medesima legge costituzionale¹⁷.

L’art. 27 ripropone, come visto, il concetto di *coordinamento*, sia perché le norme di attuazione degli statuti speciali divengono strumenti di raccordo tra le leggi statali e quelle regionali in materia di finanza regionale, provinciale e locale, sia perché tali disposizioni, allo stesso tempo, avranno il compito di disegnare un sistema tributario proprio di ciascuna regione, attraverso cui la medesima possa esercitare la potestà legislativa adottando tributi propri “*spazi più ampi, così come disegnati dalla Corte Costituzionale, soprattutto per quanto riguarda all’assunzione di presupposti d’imposta già noti*”¹⁸.

¹⁴ Nel caso di specie trattavasi di imposte sulle plusvalenze realizzate a fronte della cessione di fabbricati adibiti a seconda casa e dell’imposta sulle seconde case ad uso turistico. La prima giudicata illegittima in ragione della disparità di trattamento tra soggetti residenti in Italia non domiciliati in Sardegna e soggetti residenti all’estero, la seconda poiché introduceva discriminazioni soggettive.

¹⁵ Tali tributi sono pertanto tributi propri e non sono il frutto dell’esercizio di una potestà impositiva residuale, come invece accade per le regioni a statuto ordinario (v. F. Gallo, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, 927.

¹⁶ Ancora V. Ficari, *Conclusioni*, cit., 93.

¹⁷ Questa conclusione si ricava dalla lettura a contrario della disposizione, secondo cui “*Sino all’adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite*”.

¹⁸ Così L. Perrone, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 1606.

3L'attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte Costituzionale.

3.1 Il tavolo di confronto e le commissioni paritetiche: il presunto rischio di una duplicazione degli organi di attuazione.

Sotto il profilo del concreto coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale, l'art. 27, comma 7, l. n. 42 del 2009 ha previsto che in attuazione del principio di leale collaborazione si istituisse, presso la Conferenza permanente per i rapporti Stato-Regioni, un *tavolo di confronto* tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale (o provincia autonoma), onde individuare linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare il concorso di tali enti agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, nonché per valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie intervenute successivamente all'entrata in vigore degli statuti, verificandone la coerenza con i principi contenuti nella legge delega e con i nuovi assetti della finanza pubblica. La scelta della legge delega è stata dunque quella di adottare un criterio pattizio, in apparenza del tutto analogo alla procedura prevista dalle disposizioni contenute all'interno di tutti gli statuti speciali, che già affidano l'attuazione delle relative norme a "commissioni paritetiche"¹⁹, ferma restando la previsione che le disposizioni finanziarie – ad eccezione di quelle dello statuto siciliano – possano essere modificate dalla legge ordinaria dello Stato su base concordata²⁰.

L'apparente duplicazione delle sedi chiamate all'attuazione normativa delle disposizioni della legge delega – il "tavolo di confronto" e la "commissione paritetica", quest'ultima prevista dall'art. 43 dello Statuto regionale – ha spinto la Regione Sicilia,

¹⁹ V. art. 43, Statuto siciliano; art. 107, Statuto del Trentino Alto Adige; art. 48-bis, Statuto Valle d'Aosta; art. 56, Statuto Sardegna; art. 65, Statuto Friuli Venezia Giulia. Il procedimento concertativo realizza un contemperamento tra il principio di specialità e quello di solidarietà e deve risultare compatibile con il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità di cui anche le regioni a statuto speciale devono farsi carico. (Corte cost., 16 marzo 2007, n. 82).

²⁰ Si veda, l'art. 104 dello statuto Trentino-Alto Adige, ai sensi del quale "*Fermo quanto disposto dall'articolo 103 le norme del titolo VI (Finanza della Regione e delle Province) e quelle dell'art. 13 possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione o delle due province*". L'art. 63, quinto comma, dello statuto Friuli-Venezia Giulia: "*Le disposizioni contenute nel titolo IV (Finanze. Demanio e patrimonio della Regione) possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del governo e della regione, e, in ogni caso, sentita la regione*". L'art. 50, quinto comma, dello statuto Valle d'Aosta: "*Entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito, a modifica degli artt. 12 e 13 (disposizioni in materia di ordinamento finanziario), un ordinamento finanziario della regione*". E, l'art. 54, quinto comma, dello statuto Sardegna: "*Le disposizioni del Titolo III (Finanze. Demanio e patrimonio) del presente statuto possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del governo o della regione, in ogni caso sentita la regione*". Analoga disposizione non è invece contenuta nello statuto Sicilia.

immediatamente dopo l'approvazione della legge delega, a sollevare questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 27, comma 7, l. n. 42 del 2009.

Nel pronunciarsi sulla questione, la Corte Costituzionale²¹ ha statuito che il tavolo di confronto dell'art. 27 e la Commissione paritetica di cui all'art. 43 dello Statuto siciliano presentano differenti ambiti operativi e funzioni, oltre che essere composte diversamente. In particolare, l'organo statutario²² è titolare di una speciale funzione di partecipazione al procedimento legislativo, in quanto, secondo la formulazione dell'art. 43, esso determina le norme relative sia al passaggio alla Regione degli uffici e del personale dello Stato, sia all'attuazione dello statuto stesso. Detta Commissione rappresenta, dunque, secondo la Corte, un essenziale raccordo tra la Regione e il legislatore statale, funzionale al raggiungimento di tali specifici obiettivi.

Il tavolo di confronto²³ non ha, invece, alcuna funzione di partecipazione al procedimento di produzione normativa, perché l'art. 27 si limita ad attribuirgli compiti e funzioni politico-amministrative non vincolanti per il legislatore, di carattere esclusivamente informativo, consultivo e di studio; in altri termini si tratta di una sede nella quale si realizza un confronto tra lo Stato e le autonomie speciali per quanto attiene ai profili perequativi e finanziari del federalismo fiscale. La diversa natura dei due organi non genera quindi alcuna duplicazione ed in ogni caso, poiché, ai sensi dell'art.1, comma 2 della legge delega, l'art. 27 è applicabile "in conformità con gli statuti", ne risulta che il tavolo di confronto e la norma che lo istituisce non possiedono alcuna attitudine lesiva delle prerogative statutarie della Regione, non potendo interferire con la determinazione delle norme di attuazione dello statuto della Regione Siciliana, che rimane riservata alla Commissione paritetica²⁴.

²¹ V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

²² La Commissione è composta da quattro membri nominati dall'Alto Commissario della Sicilia e dal Governo dello Stato.

²³ Al tavolo di confronto partecipano alcuni ministri (rapporti con le regioni, federalismo, semplificazione normativa, economia e finanze, politiche europee), nonché i presidenti delle regioni a statuto speciale.

²⁴ Si tenga peraltro presente che l'art. 27, comma 6 della legge delega richiama un'ulteriore commissione paritetica, quella di cui all'art. 4 della medesima legge, la "Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale", alla quale è attribuita una competenza ricognitiva delle disposizioni vigenti concernenti l'ordinamento finanziario delle regioni a statuto speciale e della relativa applicazione, prevedendosi che proprio a tal fine, nell'esercizio di tale funzione, la commissione sia integrata da un rappresentante tecnico della singola regione interessata.

3.2 Sull'applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia.

L'esigenza, avvertita dalla Sicilia, di individuare puntualmente le disposizioni della legge delega applicabili alle regioni a statuto speciale è scaturita dalla considerazione che alcune di esse, per la loro formulazione, avrebbero comunque potuto interferire sull'impianto statutario mutando il quadro delle risorse sinora attribuite alla regione²⁵. Le numerose disposizioni impugnate, infatti, prevedono che il finanziamento delle spese degli enti locali risulta affidato non a risorse dello Stato ma delle regioni, con la conseguenza di una sottrazione di gettito non accompagnata da alcun meccanismo compensativo²⁶, con il rischio di pregiudicare l'esercizio delle funzioni regionali.

In proposito, la Corte²⁷ ha rilevato che la legge delega contiene, all'interno dell'art. 1, comma 2, una vera e propria "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 legge²⁸. Il disposto normativo e la piana osservazione della Corte sembrano quasi indicare che il ricorso, quantomeno su questo punto, sia stato proposto in un'ottica meramente confermativa, intento comune, anche se con sfumature diverse, al successivo giudizio, anch'esso promosso dalla regione Sicilia, ma riferito, questa volta, alle disposizioni del decreto attuativo in materia di federalismo municipale (D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23). Nel disegnare la fiscalità locale derivante dall'attuazione del federalismo per le regioni a statuto ordinario, il legislatore ha attribuito ai Comuni, ai sensi dell'art. 2, il gettito di alcune imposte (imposta di registro, ipotecaria e catastale, Irpef sui redditi fondiari), e allo stesso tempo, per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare ha istituito un "fondo sperimentale di riequilibrio" (art. 2, comma 3, D. Lgs. n. 23 del 2011); inoltre, ha previsto (art. 14, comma 2) che con riguardo alle regioni a statuto speciale il decreto si sarebbe applicato

²⁵ Questa preoccupazione è tanto più condivisibile ove si consideri che anche alla luce della sentenza n. 116 del 2010 della Corte Costituzionale, il sistema siciliano è riconducibile ad "un modello di ripartizione incentrato sulle fattispecie della riscossione anziché sulle fattispecie imponibili" come rilevato da P. Russo – G. Fransoni, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1589.

²⁶ Secondo la regione, le soppressioni dei trasferimenti statali di spesa non risultano compensate con un gettito compartecipativo dell'Iva e dell'Irpef di cui la Sicilia già dispone come risorse proprie.

²⁷ Cfr. Corte Cost., n. 201/2010, cit., par. 2.

²⁸ Si tratta delle disposizioni sulle città metropolitane, sulla perequazione infrastrutturale e sulle procedure dirette al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale.

nel rispetto dei loro statuti ed in conformità con le procedure di cui all'art. 27 della medesima legge delega.

Secondo la Corte²⁹, tale ultima disposizione introduce una *clausola di salvaguardia* che impedisce che nei confronti della regione siciliana vengano le disposizioni recate dalla prima delle norme denunciate (art. 2, commi da 1 a 4)³⁰ in quanto non rispettose dello statuto di autonomia. Tale conclusione, secondo la Corte, sarebbe altresì coerente con la stessa legge delega – che del decreto sul federalismo municipale costituisce fondamento – sia poiché, come già detto, essa limita la propria applicazione alle sole regioni a statuto ordinario, riservando alle regioni ad autonomia differenziata solo talune delle proprie disposizioni (artt. 15, 22 e 27), sia in quanto lo stesso art. 27 della l. n. 42 del 2009 prevede che il concorso di tali regioni agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, al patto di stabilità ed agli obiettivi posti dall'ordinamento europeo debba avvenire nel rispetto degli statuti speciali e secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei medesimi, da definire con le procedure in essi previste.

E' alla luce di tali principi statuiti solo di recente dalla Corte Costituzionale che andrebbero letti, a nostro avviso, i commi 11 e 17 dell'art. 13, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214³¹.

²⁹ V. Corte Cost., 21 marzo 2012, n. 64.

³⁰ Scrive la Corte Costituzionale: “La ricorrente deduce che l'applicazione alla Regione siciliana del d.lgs. n. 23 del 2011, prevista – a suo avviso – dal denunciato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, si pone in contrasto con il richiamato disposto degli artt. 36 e 37 dello statuto d'autonomia e con le relative norme di attuazione, perché la compartecipazione dei Comuni al gettito di determinati tributi erariali (l'IVA ed i tributi concernenti la «fiscalità immobiliare»), stabilita dai pure censurati commi da 1 a 4 dell'art. 2 dello stesso decreto, comporta la devoluzione ai Comuni siciliani di un gettito tributario che, derivando da tributi riscossi nel territorio regionale, spetta, invece, alla Regione. La questione non è fondata, perché, pur *non potendosi negare la spettanza alla Regione siciliana del gettito degli indicati tributi riscossi nel suo territorio* e, quindi, la potenziale sussistenza del denunciato contrasto, deve ritenersi che proprio questo contrasto rende operante la clausola di “salvaguardia” degli statuti speciali contenuta nel parimenti censurato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui il decreto «si applica nei confronti delle regioni a statuto speciale» solo «nel rispetto dei rispettivi statuti». *Ne consegue l'inapplicabilità alla Regione ricorrente dei censurati commi dell'art. 2, in quanto “non rispettosi” dello statuto d'autonomia*” (enfasi aggiunte).

³¹ Tali disposizioni prevedono sia che la metà del gettito della nuova imposta municipale sia destinata allo Stato, ad eccezione di quella riscossa in relazione ad immobili adibiti ad abitazione principale e rurali strumentali³¹, sia che il fondo sperimentale di riequilibrio, il fondo perequativo e i trasferimenti erariali dovuti ai comuni di Sicilia e Sardegna siano soggetti a variazione in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base derivanti dalle disposizioni sull'anticipo sperimentale dell'Imu; in caso di incapienza ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. Per Friuli, Valle d'Aosta e Trentino questa previsione soggiace, correttamente, alle procedure di cui all'art. 27 della legge delega. Fermo restando ogni necessario approfondimento sul fronte degli effetti finanziari della disposizione anche alla luce di compensazioni previste da altre norme, sembra potersi sostenere che alla luce dei principi fissati dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 64/2012, fin quando non si provvederà alla modifica dello Statuto siciliano – come degli altri - nel senso disegnato dall'art. 2, commi 1-4, D.

Meritevoli di una disamina costituzionale appaiono, in ogni caso, tutte quelle disposizioni, pur esterne al suddetto decreto e comunque contenute in *leggi ordinarie* (come il d.l. n. 201 del 2011, conv. da l. n. 214 del 2011), che si riferiscano, in particolare, al trasferimento allo Stato di tributi riscossi nel territorio regionale, specie per il caso in cui non si prevedano meccanismi diretti al successivo rimborso di tali imposte agli enti locali o alla compensazione del minor gettito³². Sotto questo profilo, in considerazione della necessità di verificare se la legge ordinaria abbia o meno violato le prerogative degli statuti speciali, la Provincia di Bolzano ha ritenuto di proporre un giudizio di legittimità costituzionale riferito a tali disposizioni³³.

4 Alcuni esempi d'implementazione del “federalismo fiscale” nelle regioni a statuto speciale.

4.1 Trentino Alto Adige.

Il cammino per la definizione della nuova finanza regionale e provinciale del Trentino Alto Adige si è avviato con il c.d. “Accordo di Milano”³⁴ i cui contenuti sono stati riversati all'interno dell'art. 2, l. 23 dicembre 2009, n. 191³⁵.

A seguito dell'Accordo, alcune disposizioni statutarie hanno subito modifiche, altre sono state integrate, altre ancora confermate o abrogate³⁶.

Lgs. n. 23 del 2011, tali ultime disposizioni, tra cui quella istitutiva del fondo di riequilibrio, come precisato dalla Corte, saranno inapplicabili.

³² Sul punto va ricordata l'opinione dottrinale espressa da F. Gallo, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 222, secondo il quale il nostro sistema non consente che le funzioni statali siano finanziate da risorse attribuite, a livello centrale, dalle articolazioni periferiche titolari in prima battuta del gettito di tributi statali.

³³ V. Delibera Giunta Provinciale di Bolzano, 13 febbraio 2012, in www.provincia.bz.it/aprov/giunta-provinciale. Non sono tuttavia ancora disponibili maggiori dettagli sul contenuto delle censure mosse.

³⁴ L'accordo, sottoscritto a Milano il 30 novembre 2009 è stato firmato dai rappresentanti sia della regione che delle singole province, secondo quanto previsto dall'art. 104 dello Statuto speciale con riguardo alle modifiche del proprio titolo VI, relativo alla finanza regionale e provinciale.

³⁵ Si tratta della legge finanziaria per il 2010. Il precedente normativo di coordinamento della finanza della regione in esame risale esattamente a venti anni prima, l. 30 novembre 1989, n. 386. La legge n. 191 del 2009, ha natura di “legge rafforzata” poiché, come si è detto, gli statuti speciali delle regioni ad autonomia differenziata prevedono specifiche procedure che coinvolgono commissioni paritetiche e presuppongono un accordo tra lo Stato e le regioni interessate. Per tale ragione, il valore di queste leggi è del tutto peculiare, poiché pur gerarchicamente inferiori rispetto alle leggi costituzionali e dunque agli statuti, godono di un rango superiore rispetto alle leggi ordinarie (in tema v. T. Martines, *Diritto costituzionale*, Milano, 2010, 91). Ne consegue che un ulteriore nuovo assetto della finanza regionale e provinciale potrà scaturire esclusivamente dal raggiungimento di un nuovo accordo.

³⁶ Per un quadro d'insieme v. G. Postal, *Il concorso della utonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino-Sudtirolo*, in *Le Regioni*, 2011, 937; S. Parolari, *Il regime finanziario delle autonomie speciali nella giurisprudenza costituzionale: uno sguardo al Trentino Alto Adige/Sudtirolo*, in J. Woelk (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà: profili giuridici comparati*, Bolzano,

Con riguardo ai tributi propri, l'art. 73 prevede che la regione e le province abbiano facoltà di provvedere alla loro istituzione in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, *nelle materie di rispettiva competenza*. Costituiscono tributi propri per espressa indicazione statutaria, le tasse automobilistiche istituite con legge regionale.

Con riguardo alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, l'art. 75 delinea un regime sostanzialmente generale in base al quale saranno attribuite alle Province autonome i nove decimi delle imposte percepite nei rispettivi territori³⁷. Eccezioni alla regola dei nove decimi riguardano l'Iva - il cui gettito sarà attribuito alle province nei limiti di sette decimi, esclusa quella relativa all'importazione, e al netto dei rimborsi accordati *ex art. 38-bis*, D.P.R. n. 633 del 1972 - e le imposte ipotecarie relative ai beni siti nel territorio, viceversa integralmente devolute (art. 69).

Separate considerazioni merita, in particolare, l'art. 75*bis* dello Statuto, in base al quale, nell'ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle province, sono comprese anche le entrate *afferenti all'ambito regionale* e provinciale affluite, *in attuazione di disposizioni legislative o amministrative*, ad uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province.

In relazione a tale disposizione, che rafforza lo statuto rispetto alla formulazione precedente³⁸, va osservato che essa sembra riprodurre l'art. 4 delle norme di attuazione dello statuto siciliano (D.P.R. n. 1074 del 1965) ma con almeno due differenze.

Anzitutto, la norma siciliana si riferisce alle fattispecie "maturate", laddove quella trentina è più genericamente riferita alle "entrate afferenti all'ambito regionale e provinciale".

La seconda differenza, più rilevante, riguarda le ragioni per le quali le entrate sono affluite ad uffici situati al di fuori del territorio: la norma trentina si riferisce, infatti, a motivi derivanti dall'attuazione di *disposizioni legislative o amministrative* e non solo alle mere "esigenze amministrative" indicate dalla norma siciliana.

2010, 31; A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e autonomie speciali: il nuovo assetto finanziario del Trentino-Alto Adige/SudTirolo*, in *Riv. dir. pubbl. it.*, 2010, 13.

³⁷ In particolare, la norma fa riferimento: *i*) alle imposte di registro, di bollo e alle tasse di concessione governativa; *ii*) all'imposta sul consumo dei tabacchi per le vendite afferenti ai territori delle due province; *iii*) all'Iva all'importazione determinata assumendo a riferimento i consumi finali; *iv*) al gettito dell'accisa sulla benzina, sui gas e sugli altri prodotti energetici ivi consumati; *v*) a tutte le altre entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza regionale od altri enti pubblici.

³⁸ A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e autonomie speciali*, cit., 15.

Volendo riprendere il tema del dualismo dei modelli di ripartizione cui si è fatto cenno nel corso della trattazione (fattispecie della riscossione/fattispecie imponibili³⁹), sembra che il modello di ripartizione adottato dal Trentino, richiamando espressamente le *disposizioni legislative* che determinano un afflusso del gettito ad uffici esterni, non poggerebbe esclusivamente su fattispecie di mera riscossione, come quello siciliano a seguito della sentenza n. 116/2010, apparendo più orientato a valorizzare la localizzazione della fattispecie imponibile, tanto più che l'art. 75bis, secondo comma si riferisce ai “*fenomeni economici che hanno luogo nel territorio regionale e provinciale*”⁴⁰.

Senza pretesa di esaustività, un'ultima considerazione va riservata al comma 1-bis dell'art. 73, secondo cui le province autonome, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale. Ad ulteriore conferma che l'accordo di Milano non ha comunque posto fine alla “litigiosità istituzionale”, va ricordato che la Corte Costituzionale ha già avuto modo di pronunciarsi in più occasioni sulla norma in esame, riconoscendo alle province autonome, con riguardo ai tributi statali il cui gettito sia ad esse interamente devoluto, il diritto di introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato, alla duplice condizione che la legge statale consenta loro le modifiche legislative e che queste ultime non determinino una pressione fiscale maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima fissata dalla legge statale⁴¹.

³⁹ Sul punto si rinvia ancora a P. Russo – G. Franson, *Ripartizione delle basi imponibili*, cit., 1589.

⁴⁰ Proprio in ragione del fondamento economico dell'attribuzione, la disposizione, rappresentandosi la difficoltà legata alla determinazione puntuale del *quantum*, indica che il gettito può essere quantificato sulla base dell'incidenza media dei tributi sul prodotto interno lordo nazionale da applicare al Pil regionale o provinciale accertato dall'Istat.

⁴¹ Cfr. Corte Cost., 12 gennaio 2012, n. 2, pronunciatisi sul ricorso proposto dal Governo avverso la l. prov. di Bolzano n. 15 del 2010, che riconosceva, a talune condizioni, l'esenzione dall'addizionale regionale all'Irpef di cui all'art. 50 D. Lgs. n. 446/1997. Il Governo riteneva che l'art. 50 D. lgs. n. 446/97 consentisse solo maggiorazioni di aliquote. La Corte ha ritenuto, viceversa, che l'art. 73, comma 1-bis dello Statuto speciale va interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province autonome, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni (“ne prevede la possibilità”), possono liberamente (“in ogni caso”) compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle “aliquote superiori” fissate dalla legge statale. Nel rispetto di tale limite quantitativo, dunque, le Province autonome “*potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota*” (v. Corte Cost., 25 novembre 2011, n. 323).

4.2 Friuli - Venezia Giulia.

Le disposizioni dirette al coordinamento della finanza regionale del Friuli-Venezia Giulia con quella statale sono il frutto di un protocollo d'intesa del 29 ottobre 2010 che si è tradotto nelle disposizioni di cui ai commi 151 ss. dell'art. 1, l. 13 dicembre 2010, n. 220.

In tale ultimo *corpus* normativo sono contenute sia disposizioni generali dirette (anche) alla ripartizione del gettito di tributi, sia le modifiche alle norme dello statuto regionale in materia finanziaria⁴².

In linea generale, ai fini del raggiungimento degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica, il comma 154 individua un "sistema regionale integrato", tenuto all'adozione di un bilancio consolidato e formato dalla regione Friuli, dagli enti locali del suo territorio, dai suoi enti ed organismi strumentali, nonché dalle aziende sanitarie e dagli altri enti il cui funzionamento sia finanziato dalla regione medesima. All'interno del sistema integrato, la regione è destinataria di una compartecipazione ai tributi erariali: nella specie, essa avrà diritto ad una quota delle ritenute applicate sui redditi da pensione di cui all'art. 49, comma 2, *lett. a)* Tuir⁴³.

Allo stesso tempo, tuttavia, la regione contribuisce al raggiungimento degli obiettivi nazionali effettuando un versamento annuale all'erario (370 mln. annui) eventualmente compensabile sia con il credito per le compartecipazioni alle suddette ritenute, sia con l'assunzione - previo nuovo accordo - di ulteriori funzioni attualmente esercitate dallo Stato.

La riforma, dunque, si fonda su un presupposto unitario, dato dal rispetto della neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato - principio espressamente riportato all'interno del nuovo art. 51, comma 2 dello statuto regionale – e si avvale di un altrettanto unitario interlocutore, vale a dire la regione, ente al quale spetta sia il gettito

⁴² Con la l. n. 220 del 2010, è stata introdotta una clausola di salvaguardia al fine di assicurare che per il caso di eventuale introduzione, da parte dei decreti attuativi della l. n. 42 del 2009, di nuove forme d'imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti, si pervenga ad una revisione dell'ordinamento finanziario onde assicurare che la neutralità finanziaria degli effetti prodotti da tali decreti attuativi nei confronti di ciascun livello di governo. Analoga previsione si ritrova all'art. 1, comma 164, l. n. 220 del 2010 per la Valle D'Aosta.

⁴³ La quota è soggetta ad andamento regressivo per assestarsi sui 20 mln. di euro annui dal 2015 al 2030.

relativo a tributi propri, sia quello riveniente da compartecipazioni e addizionali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali collocati nel territorio della regione⁴⁴.

Meritevole di segnalazione, ed indice di una nuova sensibilità della fiscalità regionale nei confronti delle norme del diritto dell'Unione Europea, è l'espressa previsione, di cui all'art. 51, comma 4 dello statuto, secondo cui, proprio nel rispetto di tali norme – ed in particolare, aggiungiamo noi, di quelle relative al divieto di aiuti di Stato alle imprese, come interpretate dalla Corte di Giustizia⁴⁵ - la regione, con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, può modificare le aliquote, sia riducendole, oltre i limiti attualmente previsti, sia aumentandole, purché non oltre il livello massimo indicato dalla legge statale⁴⁶. Sempre nel rispetto del diritto europeo, la regione può istituire nuovi tributi locali e relativamente agli stessi consentire agli enti locali del proprio territorio di effettuare variazioni di aliquote (anche in aumento oltre i limiti), prevedere esenzioni, detrazioni, deduzioni, prevedendo procedure specifiche di

⁴⁴ Ed anzi, qualora la legge dello Stato attribuisca agli enti locali la disciplina dei tributi o di tali compartecipazioni, “*spetta alla regione individuare criteri, modalità e limiti di applicazione di tale disciplina nel proprio territorio*”. Si tenga presente che, come è noto, anche la regione Friuli, negli ultimi anni, ha dovuto attivarsi nanti la Corte Costituzionale per tutelare le proprie istanze, particolarmente con riguardo al gettito Irpaf, sulle quali il legislatore ordinario era intervenuto con la legge finanziaria 2007. V. Corte Cost., 13 marzo 2009, n. 74.

⁴⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, Repubblica Portoghese c. Commissione, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, p. 319, con nota di V. Ficari, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*; Cfr. Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, nelle cause riunite da C-428/06 a C-434/06 (Paesi Baschi). Secondo la Corte, affinché possa escludersi una selettività territoriale tale da rendere la riduzione di aliquota - operata a livello locale rispetto ad un tributo erariale - incompatibile con il divieto di aiuti di Stato è necessario ricorra un'autonomia istituzionale, procedurale/amministrativa ed economico finanziaria. In altri termini, la decisione: i) deve essere assunta da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale; ii) deve essere adottata senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; iii) è necessario che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale. Sul tema si v. il contributo di R. Franzè, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali*, in V. Uckmar (coordinato da), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 69.

⁴⁶ Si presta dunque ad essere richiamato quanto statuito da Corte Cost. n. 2/2012. Con riguardo alle esperienze sinora maturate può essere rammentata quella relativa alla variazione dell'aliquota Irap - prevista dall'art. 16, comma 3 D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - attribuita a tutte le regioni, di poter effettuare variazioni dell'aliquota 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, (seguita dal decreto Presidenziale 6 dicembre 2006, n. 0372) il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni. La Commissione [cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675], 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*”.

riscossione. In questo ultimo caso, non sarebbe configurabile una selettività territoriale per il solo fatto che la regione prevedesse in favore delle proprie imprese un determinato trattamento non applicabile in favore di imprese localizzate altrove⁴⁷. Siccome il carattere generale della misura andrebbe valutato con riguardo al contesto geografico della regione, la selettività territoriale ricorrerebbe qualora la legge regionale istitutiva del tributo riconoscesse a solo alcuni dei propri enti locali la facoltà di prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni, ponendo i presupposti per il trattamento differenziato tra imprese localizzate nella medesima regione ma nel territorio di enti locali diversi.

4.3 Valle D'Aosta.

I contenuti del nuovo ordinamento finanziario della Valle D'Aosta, precisati all'interno dell'accordo intervenuto tra lo Stato e la Regione l'11 novembre 2010, si ritrovano sia nella l. n. 220 del 2010 – che come abbiamo visto conteneva anche separate disposizioni concernenti il Friuli – sia nel D. Lgs. 3 febbraio 2011, n. 12, diretto a modificare le disposizioni della l. 26 novembre 1981, n. 690 attuative dello Statuto regionale sotto il profilo finanziario.

Particolare rilievo assume l'art. 1, comma 162 l. n. 220/2010, che nell'attribuire alla regione la potestà di istituire tributi locali, precisa che essi debbano riguardare “presupposti non altrimenti assoggettati ad imposizione”⁴⁸, determinando le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono deliberare nell'esercizio della loro autonomia”⁴⁹.

Con riguardo al gettito spettante alla regione, le norme di attuazione dello Statuto prevedono che le sia attribuito, anzitutto, tutto quanto riscosso nel territorio regionale (e non più i nove decimi, come in passato) a titolo di imposte sul reddito e sul patrimonio,

⁴⁷ Cfr. A. Carinci, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 1220, secondo cui: “Dal punto di vista strettamente economico, il fatto che sia lo Stato centrale a prevedere un regime di favore a vocazione territorialmente limitata, ovvero direttamente la Regione interessata, può non presentare differenze apprezzabili. Dal punto di vista logico-giuridico, invece, la differenza è significativa: nel primo caso, lo Stato, che ha sovranità sull'intero territorio, limitando ad una porzione dello stesso un dato beneficio, compie a favore dei soggetti ivi localizzati una scelta selettiva e derogatoria del sistema generale; nel secondo, invece, la limitazione a favore delle imprese collocate in un dato territorio discende dal carattere territorialmente circoscritto dei poteri del relativo ente e, di conseguenza, non appare possibile additare tale limitazione quale espressione di una scelta con finalità selettiva”.

⁴⁸ In presenza di tale previsione è da escludere, dunque, che valga, per la Valle D'Aosta, la conclusione dottrinale circa la potestà, delle regioni a statuto speciale, di istituire tributi propri anche su presupposti già coperti dalla legislazione statale; per tutti, v. L. Perrone, *op. loc. cit.*

⁴⁹ In proposito, la norma richiama espressamente – a differenza di quanto previsto, ad esempio, dall'art. 51 dello statuto del Friuli - l'art. 12, comma 1, lett. g) e h) della l. n. 42/2009.

comprese le imposte sostitutive (art. 2)⁵⁰. Alla regola dei nove decimi è sottratta anche l'Iva (art. 3) integralmente spettante alla regione⁵¹ così come le accise (benzina, energia elettrica; art. 4) ed altri tributi⁵².

Nel quadro delineato dalle norme di attuazione, la regola dei nove decimi continuerà invece ad applicarsi sia per una serie di ipotesi espressamente indicate⁵³, sia, ai sensi dell'art. 4, comma 3, per tutte le altre entrate tributarie erariali, comunque denominate, percepite nel territorio regionale, ad eccezione di quelle relative ai giochi pubblici.

Non è stato interessato dalla riforma l'art. 5, comma 2, l. n. 690 del 1981, norma che, riguardante le riscossioni extraterritoriali derivanti da esigenze amministrative, appare più simile alla norma siciliana che non a quella trentina, per la quale ultima rilevano, come visto, anche le riscossioni esterne attuate sulla base di disposizioni legislative. L'unico tratto peculiare della formulazione della disposizione in esame risiede nella dinamica dell'afflusso, poiché si precisa che spettano alla regione le entrate affluite *dal* territorio della regione stessa *ad* uffici situati al di fuori. Sotto questo profilo, sembra doversi ritenere che l'inciso intenda porre l'accento sulla localizzazione (economica), nella regione, del fatto tassabile.

Da ultimo, pur brevi considerazioni vanno riservate al gettito derivante dall'applicazione delle ritenute sui redditi dei dipendenti delle amministrazioni dello Stato (art. 29 D.P.R. n. 600 del 1973) e sui redditi di capitale (art. 26).

⁵⁰ Si tratta, in particolare, di Irpef, Ires, ritenute su interessi e redditi di capitale, ritenute d'acconto sui dividendi, ritenute sui premi e sulle vincite, imposta sulle successioni e donazioni. In passato, il gettito riservato alla regione era pari ai nove decimi del riscosso, e la norma sulle ritenute, oggi espressamente precisate, si riferiva al Titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973. .

⁵¹ E' compresa l'Iva all'importazione, e l'ammontare attribuito alla regione va determinato al netto dei rimborsi *ex* art. 38, D.P.R. n. 633 del 1972. Il gettito Iva è attribuito sulla base dei dati rilevati nel bilancio dello Stato nell'anno antecedente a quello cui la devoluzione si riferisce.

⁵² Si tratta de: i) le accise sugli oli da gas, sui gas petroliferi liquefatti e sul gas naturale per autotrazione erogati dagli impianti di distribuzione situati nel territorio della regione e dell'accisa sugli stessi per uso combustibile da riscaldamento, nonché delle accise sugli altri prodotti energetici immessi in consumo da depositi fiscali ubicati nella regione per qualunque uso; ii) delle imposte sulle assicurazioni diverse da quelle corrisposte sui premi per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore; iii) delle imposte sugli intrattenimenti; iv) dell'accisa sui tabacchi.

⁵³ Si tratta, in particolare: i) delle imposte elencate nel primo comma dell'art. 3 (imposte di registro, ipotecaria e catastale, di bollo e tasse sulle concessioni governative) ove peraltro non si fa più menzione delle tasse di pubblico insegnamento e dei tributi automobilistici; ii) dei canoni per le concessioni di derivazione di acque pubbliche a scopo idroelettrico, qualora riscossi dallo Stato; iii) di una serie di ulteriori tributi quali le accise sugli spiriti e sulla birra, la sovrainposta di confine inclusa quella sugli oli minerali, nonché i proventi del lotto al netto delle vincite e delle somme necessarie all'organizzazione e gestione del gioco.

L'art. 6, comma 1, delle norme di attuazione prevede che spettino interamente alla regione le ritenute sugli emolumenti corrisposti a soggetti che svolgano la loro attività presso stabilimenti o uffici amministrativi collocati sul territorio regionale. Il successivo comma esclude dalla spettanza regionale le ritenute operate da sostituti d'imposta pubblici aventi domicilio fiscale nel territorio regionale sulle retribuzioni di dipendenti che prestino attività presso uffici esterni.

Poiché il primo comma non distingue a seconda del luogo in cui ha sede il sostituto – tanto più che esso, individuato dalla rubrica dell'art. 29 D.P.R. n. 600 del 1973 è lo Stato - dovrebbe trarsi, argomentando *a contrario* dal secondo comma, che la regione abbia diritto alle ritenute operate da amministrazioni aventi sede centrale all'esterno sugli emolumenti di dipendenti operanti nel territorio della regione.

Orbene, nel ricorso conclusosi con la sentenza n. 116/2010, la Sicilia, a sostegno della propria pretesa riguardante tali ritenute (dipendenti operanti nella regione per conto dell'amministrazione statale, come tale avente sede centrale all'esterno) ha fatto leva proprio su tale disposizione valdostana, ma la pretesa è stata rigettata sulla considerazione che, essendo la ritenuta un obbligo a carico del sostituto, la collocazione della sede centrale dell'amministrazione all'esterno del territorio regionale assume rilievo assorbente rispetto alla sussistenza di uffici nel territorio regionale. Come è noto, lo stesso criterio è stato utilizzato, giungendosi dunque alla medesima conclusione, con riguardo alle ritenute su interessi ed altri proventi di cui all'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973. In proposito, l'art. 6 delle norme di attuazione dello statuto della Valle d'Aosta attribuisce alla regione l'intero gettito di tali ritenute operate da banche e uffici postali operanti nel territorio della regione, attribuendo dunque rilievo, ancor prima che alla residenza del titolare del conto - profilo su cui la Sicilia aveva pure fatto leva – alla collocazione della filiale, in quanto essa, pur sprovvista di personalità giuridica, assume comunque una rilevanza propria secondo le norme del diritto bancario⁵⁴.

⁵⁴ Già la prima direttiva comunitaria in materia bancaria (Dir. 77/780/CEE del 12 dicembre 1977) fissando la definizione di succursale precisava che essa è “*una sede di attività che costituisce parte, sprovvista di personalità giuridica, di un ente creditizio e che effettua direttamente in tutto o in parte le operazioni dell'attività dell'ente creditizio*” (art. 1). Sul tema v. R. Costi, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007, 347.

Capitolo VI

Vincoli comunitari nei casi di leggi regionali dirette alla riduzione delle imposte erariali

SOMMARIO: 1 Introduzione - 2 Le autonomie regionali nel quadro istituzionale dell'Unione europea - 2.1 I principi dei trattati: il Trattato sull'Unione europea (TUE) - 2.2 I principi dei trattati: il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) - 3 Limiti generali imposti dall'UE nell'attuazione delle politiche fiscali regionali - 3.1 Premessa - 3.2 La fiscalità regionale, l'unione doganale, la libera circolazione ed il mercato interno - 3.3 Le regole in materia di aiuti di Stato e l'autonomia fiscale regionale - 3.3.1 Gli aiuti fiscali: quadro generale - 3.3.2 L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione - 3.3.3 La selettività regionale - 4 La legislazione secondaria: incidenza e limiti della fiscalità regionale nelle aree fiscali armonizzate - 4.1 La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise - 4.2 La fiscalità diretta: il caso del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese

1 Introduzione.

Agli albori delle Comunità europee, quando ancora non si parlava d'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 si è dunque confrontati a un sistema istituzionale complesso che alla classica dicotomia Stato/Unione europea 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, ha puntualizzato: *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 ⁽¹⁾.

Questa nuova struttura tripartita si inserisce in un contesto generale, economico e istituzionale, ricco di apparenti contraddizioni. Da un lato, il processo di crescente internazionalizzazione dell'economia e dei commerci comporta l'esigenza di una gestione coerente di questi fenomeni a livello mondiale, per permettere a tutti di beneficiare dei vantaggi legati alla globalizzazione, al tempo stesso bloccando sul nascere le possibili fonti di *contagio* che, inevitabilmente, le *aperture* indiscriminate dei mercati comportano. L'attuale momento di crisi economica sembra addirittura avere impresso un'accelerazione a questo *trend* dirigistico centralizzato. Tra gli Stati dell'UE aumentano dunque le azioni comuni di gran rilievo ⁽²⁾ e nel contempo cresce la necessità di agire in modo sempre più coordinato con i nostri *partner* più importanti sulla scena mondiale (G8 e G20).

D'altro canto, contemporaneamente, tra spinte autonomistiche e ridisegni delle strutture territoriali nazionali a livello costituzionale, si manifesta un sempre più marcato processo di decentralizzazione, a prima vista di segno opposto a quanto sopra descritto, che ha certamente un impatto finanziario importante sulla vita economica degli Stati membri. In effetti, quando si parla di *decentralizzazione*, l'aspetto politico-amministrativo non può che andare di pari passo con quello finanziario. Il gettito fiscale - riscosso direttamente o attraverso un'entità sovra-ordinata - è indubbiamente la più importante delle risorse per il buon funzionamento delle regioni e delle altre collettività territoriali. Per svolgere i propri compiti istituzionali in modo efficace, tutte le entità sub-statali hanno la necessità di disporre di risorse economiche; tanto più importanti quanto importanti sono le competenze ad esse allocate.

Tali risorse possono arrivare dai trasferimenti finanziari effettuati dall'entità centrale oppure attraverso il prelievo di tributi propri. I principi costituzionali di ciascuno Stato membro determinano le regole di sussidiarietà interne e, in particolare, l'allocazione

¹ 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.

² Da ultimo il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria, firmato a Bruxelles il 2 marzo 2012, sottoscritto da 25 dei 27 Stati membri.

delle risorse economiche tra gli enti territoriali e, dunque, le modalità inerenti agli eventuali trasferimenti tra i diversi livelli di governo, nonché la ripartizione della rispettiva sovranità impositiva.

Anche sul piano strettamente tributario e non solo su quello politico-economico, 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 ed una migliore gestione dei fenomeni economici di livello mondiale sopra indicati - e numerose iniziative della Commissione europea sembrano proprio andare in questo senso ⁽³⁾ - dall'altro, 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 ⁽⁴⁾.

In linea di massima, pertanto, l'appartenenza a un'unione regionale (seppure di dimensioni continentali come l'Unione europea) non limita - come si vedrà meglio più avanti - 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.

L'appartenenza all'Unione comporta tuttavia - non solo per gli Stati membri, ma anche per le regioni - alcuni obblighi imprescindibili che necessariamente finiscono con limitarne l'autonomia fiscale ⁽⁵⁾.

2 Le autonomie regionali nel quadro istituzionale dell'Unione europea.

2.1 I principi dei trattati: il Trattato sull'Unione europea (TUE).

Il Trattato di Lisbona, riconoscendo esplicitamente la dimensione regionale dell'Unione come un suo valore fondamentale, segna senza dubbio una svolta importante nella storia dei trattati europei. L'articolo 4, secondo comma, del TUE, infatti recita: *L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale*

³ Si pensi alla Direttiva 2003/48/CE sulla tassazione del risparmio e la lotta alla concorrenza fiscale dannosa in materia di tassazione delle imprese con il Codice di condotta, adottato il 1° dicembre 1997.

⁴ Traversa E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010. L'autore misura la compatibilità tra il processo d'integrazione della fiscalità europea e quello di disgregazione delle fiscalità nazionali.

⁵ Carinci A., "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea", in *Rassegna Tributaria*, 4/2004, 1236.

insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali (6).

Inoltre, la nuova formulazione del principio di sussidiarietà (TUE, articolo 5), riconoscendo esplicitamente alle regioni un ruolo primario per il conseguimento delle finalità del Trattato, stabilisce in modo esplicito che fuori delle aree di sua esclusiva competenza, l'Unione può agire soltanto quando gli obiettivi dell'azione proposta *non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione*. Si potrebbe addirittura dire che sia stata proprio l'esplicitazione del principio di sussidiarietà nel diritto dell'UE a dare un impulso decisivo ai recenti fenomeni di decentramento regionale delle funzioni fiscali avvenuti in molti Stati membri (7).

Il ruolo svolto dalle collettività territoriali nella costruzione europea trova il suo riconoscimento formale nella creazione del *Comitato delle regioni*. Il Comitato, previsto dall'articolo 13 del TUE ed istituito con il Trattato di Maastricht, ha iniziato la sua attività soltanto nel 1994, ma in realtà, le regioni, anche sul piano della cooperazione internazionale, hanno una storia che precede addirittura la creazione delle Comunità (8). Compito del Comitato è fare in modo che la legislazione dell'UE tenga conto della prospettiva locale e regionale. A tal fine il Comitato pubblica dei *pareri* sulle proposte legislative. Le tre grandi istituzioni europee (Commissione, Consiglio e Parlamento) devono necessariamente consultare il Comitato delle regioni prima che l'UE prenda

⁶ Per il vero, lo stesso articolo del TUE, subito dopo - quasi a sorta di *compensazione* - aggiunge che l'Unione *rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale*.

⁷ Fantozzi A., "I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, 1038.

⁸ La creazione del *Consiglio dei Comuni e delle Regioni d'Europa* (CCRE) risale al 1951. I primi Stati generali dei comuni d'Europa si sono tenuti a Versailles nel 1953 e la *Conferenza permanente delle autorità locali e regionali*, istituita nell'ambito del Consiglio d'Europa, è del 1957. Oggi il CCRE, che beneficia dell'aiuto economico della Commissione europea, costituisce un'organizzazione amministrativa di autorità locali e regionali in Europa. Più di 50 associazioni nazionali di città e regioni, provenienti da 40 Stati europei, ne sono membri. La Conferenza permanente delle autorità locali e regionali è invece un'assemblea politica paneuropea composta da 636 membri eletti - consiglieri regionali e municipali, sindaci e presidenti regionali - che rappresentano più di 200.000 collettività territoriali di ben 47 paesi europei. La Conferenza ha per obiettivo la promozione della democrazia territoriale e il miglioramento della *good governance* locale e regionale attraverso la diffusione nell'applicazione dei principi contenuti nella *Carta europea dell'autonomia locale*. Si veda Allegri G., "Il ruolo del Comitato delle Regioni d'Europa nelle istituzioni comunitarie in trasformazione", in *Osservatorio sul Federalismo*, 4.12.2002; Delcamp A., "État, régions, collectivités territoriales et construction européenne" in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1/2010, 34.

decisioni su temi di competenza delle amministrazioni locali e regionali (si pensi, ad esempio, alle tematiche dell'occupazione, dell'ambiente, dell'istruzione o della salute pubblica).

Il Trattato di Lisbona ha rinforzato, almeno in parte, questo ruolo: la Commissione europea deve infatti consultarsi con gli enti locali e regionali - e le loro associazioni in tutta l'UE - già a partire dalla fase pre-legislativa ed il Comitato, nella sua qualità di portavoce degli enti locali e regionali, è direttamente coinvolto in questa fase. Una volta presentata la proposta legislativa, se tale proposta incide sulle competenze degli enti locali e regionali, la Commissione dovrà consultare di nuovo il Comitato.

Purtroppo tale esercizio si esplica soltanto in alcuni settori di interesse per le politiche regionali, ma non in materia fiscale. Occorre inoltre sottolineare come - nel quadro istituzionale delineato dall'articolo 13 del TUE - il Comitato delle regioni, eserciti soltanto *funzioni consultive*, svolgendo un ruolo di mera assistenza delle grandi istituzioni dell'UE sopra citate (⁹).

2.2 I principi dei trattati: il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Il TFUE è il trattato europeo che organizza il funzionamento dell'Unione, determinandone il campo d'applicazione, le modalità d'esercizio ed i limiti delle sue competenze.

Già nel suo *preambolo* indica chiaramente, tra gli obiettivi della sua azione, il rafforzamento dell'unità economica e la necessità d'assicurare il suo *sviluppo armonioso riducendo le disparità fra le differenti regioni e il ritardo di quelle meno favorite* (¹⁰).

Il concetto è sviluppato nel suo Titolo XVIII, relativo alla *coesione economica, sociale e territoriale*. All'articolo 174 si precisa che al fine di rafforzare tale coesione, *l'Unione mira a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite. Tra le regioni interessate, un'attenzione particolare è rivolta alle zone rurali, alle zone interessate da transizione industriale e alle regioni che*

⁹ Secondo un'autorevole dottrina, le collettività territoriali non trovano uno spazio adeguato nel quadro legislativo comunitario - o almeno non lo trovavano prima dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona - proprio per la natura stessa del diritto dell'UE: pur se dotato di un proprio carattere distintivo, il diritto dell'UE altro non sarebbe che il prodotto di un accordo di diritto internazionale. Poiché i soggetti del diritto internazionale sono eminentemente gli Stati, non sorprende che abbiano voluto limitare a se stessi le prerogative essenziali di questa costruzione giuridica. Fantozzi A., *op. cit.* 1037.

¹⁰ TFUE, *Preambolo*, quinto 'considerando'.

presentano gravi e permanenti svantaggi naturali o demografici, quali le regioni più settentrionali con bassissima densità demografica e le regioni insulari, transfrontaliere e di montagna. (11)

Per il resto, sono ben pochi i riferimenti espliciti alle regioni quali protagoniste attive della scena europea, se si escludono alcune referenze pressoché folcloristiche, come l'eccezione regionale alla protezione degli animali quali *esseri senzienti*, in nome dei *riti religiosi, le tradizioni culturali e il patrimonio regionale* (12).

Decisamente più interessanti i rilievi in tema di tutela giurisdizionale delle regioni e delle altre entità sub-statali.

Non vi sono dubbi sulla possibilità per una regione di proporre ricorso alla Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, del TFUE (13). Esiste ormai una giurisprudenza consolidata in materia: se una collettività locale ha *la personalità giuridica in forza del diritto nazionale* essa va considerata *come una persona giuridica ai sensi dell'articolo [263], quarto comma, del Trattato* (14).

In quanto alla possibilità di presentare un ricorso alla Corte di giustizia, *per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione, ovvero per sviamento di potere*, ai sensi dell'articolo 263, secondo comma, il TFUE, ammette questa facoltà soltanto per le istituzioni dell'UE e per gli Stati membri, ma non per le altre collettività politiche e territoriali. Inoltre la competenza della Corte a pronunciarsi su di un eventuale ricorso presentato dal Comitato delle regioni è espressamente limitata alle questioni che mettono in gioco la salvaguardia delle *prerogative* proprie al Comitato stesso.

¹¹ Il *Fondo europeo di sviluppo regionale* è il principale strumento designato a contribuire alla correzione dei principali squilibri regionali esistenti nell'Unione (TFUE, articolo 176). In realtà, come si vedrà meglio esaminando la politica della concorrenza, nel trattato le regioni rivestono essenzialmente la funzione di 'unità di misura territoriale' al fine di determinare gli ambiti applicativi delle politiche dell'Unione. Per esempio in caso di calamità naturali, come previsto dal TUE, Art. 21, secondo comma, punto g); si veda altresì: TFUE, Art. 46, punto d); Artt. 91, secondo comma e 96, secondo comma; Art. 98; Art. 107, commi 2 e 3; Artt. 123 a 125; Art. 170; Art. 191, commi 1 e 3; Art. 196; ecc.; Fantozzi A., *op.cit.*, 1038.

¹² TFUE, Articolo 13; insomma, si tratta niente poco di meno che della costituzionalizzazione della 'corrida' come evento culturale, quale contributo al pieno sviluppo degli Stati membri *nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali* (TFUE, Art. 167)!

¹³ *Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre ... un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione.*

¹⁴ Sentenza del Tribunale del 30 aprile 1998, causa T-214/95 (*Vlaamse Gewest / Commissione*) in *Racc.* 1998, II-732, punto 28; ordinanza della Corte del 1° ottobre 1997 causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), *Racc.* 1997, I-5247, punto 11.

Sul tema dei ricorsi giurisdizionali delle collettività territoriali la Corte ha avuto modo, a più riprese, di precisare in dettaglio il suo pensiero: ... *emerge con chiarezza dal sistema generale dei Trattati che la nozione di Stato membro, ai sensi delle norme istituzionali e, in particolare, di quelle relative ai ricorsi giurisdizionali, comprende le sole autorità di governo degli Stati membri delle Comunità europee e non può estendersi agli esecutivi di regioni o di comunità autonome, indipendentemente dalla portata delle competenze attribuite a questi ultimi. Ammettere il contrario equivarrebbe a pregiudicare l'equilibrio istituzionale voluto dai Trattati, i quali determinano in particolare le condizioni alle quali gli Stati membri, vale a dire gli Stati contraenti dei Trattati istitutivi e di quelli di adesione, partecipano al funzionamento delle istituzioni comunitarie. Le Comunità europee non possono infatti comprendere un numero di Stati membri superiore a quello degli Stati che le hanno costituite* (15).

La posizione della Corte sembra ispirata dalla preoccupazione di non compromettere l'equilibrio istituzionale previsto dai Trattati. In particolare, si vuole evitare che la Corte sia chiamata a dirimere questioni puramente interne attraverso il ricorso ai sensi dell'articolo 263, come nel caso di conflitti istituzionali tra collettività territoriali appartenenti allo stesso Stato membro (16). Tuttavia, una tale situazione può ugualmente verificarsi - e, di fatto, si è verificata, sovente proprio su questioni fiscali (17) - nel procedimento relativo alla domanda di pronuncia pregiudiziale.

3 Limiti generali imposti dall'UE nell'attuazione delle politiche fiscali regionali.

3.1 Premessa.

La ripartizione delle competenze in materia fiscale tra Unione e Stati membri e quella

¹⁵ Ordinanza della Corte del 1° ottobre 1997, causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), cit., punto 6; nella causa in questione, la Regione Toscana, aveva fatto valere in particolare che, tenuto conto delle competenze legislative attribuite dalla Costituzione italiana alle regioni, queste ultime assumono, nelle materie corrispondenti, la veste di Stato membro. Si veda altresì l'ordinanza simile nella causa C-95/97 (*Région Wallonne / Commissione*), e quanto statuito al punto 28 della sentenza del 30 aprile 1998, causa T-214-95 (*Vlaams Gewest / Commissione*).

¹⁶ Lenaert K.; Cambien N., "Regions and the European Courts: Giving Shape to the Regional Dimension of Member States" in *European Law Review*, 2010, 610.

¹⁷ Sentenza della Corte dell'11 settembre 2008, nei procedimenti da C-428/06 a C-434/06; molte delle cause riunite - ad esempio la C-430 (*Comunidad Autónoma de La Rioja / Diputación Foral de Álava*) - si riferiscono ad azioni intentate da regioni spagnole confinanti nei confronti delle tre province basche che, nell'ambito costituzionale spagnolo, godono di una particolare autonomia fiscale; *Racc.* 2008, I-6747. V. anche sentenza della Corte del 1° aprile 2008, causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*), *Racc.*, 2008, I-1683. Per un'ipotesi italiana di conflitto costituzionale Stato/Regione trasmesso alla Corte di giustizia v. sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), *Racc.* 2009, I-10821.

tra Stati membri e regioni rispondono a logiche completamente diverse ⁽¹⁸⁾. L'Unione, anche quando legifera in materia di tributi armonizzati - come nel caso dell'iva o delle accise - non è la destinataria del gettito fiscale che ne deriva (se non in piccola parte, attraverso il meccanismo delle *risorse proprie*). Il suo intervento in campo fiscale è di pura *policy*, finalizzato ad un obiettivo più vasto: *l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno*. La ripartizione delle competenze fiscali all'interno di uno Stato membro a struttura federale o, comunque, decentralizzata su base regionale, risponde invece all'esigenza di assicurare una maggiore autonomia, sul piano politico e finanziario, all'ente territoriale sotto-ordinato.

Per dirlo in altre parole, in entrambi i casi lo Stato si spoglia di proprie competenze fiscali originarie ⁽¹⁹⁾ per meglio rispondere alle diverse e contrapposte esigenze presentate nell'introduzione di questo contributo. Dato però che il passaggio di competenze fiscali dallo Stato membro verso l'Unione è legato principalmente alla necessità di un mercato interno efficiente, privo di barriere fiscali e governato da disposizioni uniformi (o almeno coerenti), e dall'esigenza di un miglior coordinamento di tipo politico-economico sul piano internazionale - funzioni entrambe di natura non finanziaria - gli aspetti budgetari e di gestione finanziaria non transitano verso l'Unione, ma restano allo Stato membro. Nella devoluzione fiscale verso le collettività territoriali è invece l'aspetto finanziario che è prioritario, mentre gli aspetti di *policy* restano generalmente in secondo piano. Non è raro così di assistere, per uno stesso tributo, ad una doppia 'spoliazione': armonizzazione dei principi impositivi trasferita verso l'Unione e riscossione e gestione del gettito conferita alle regioni.

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* ⁽²⁰⁾, 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

¹⁸ Traversa E., "Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne: deux processus incompatibles? Une analyse juridique", in *Annales de Droit de Louvain*, 2/2007, 191.

¹⁹ L'originarietà statale della sovranità impositiva in qualche caso potrebbe essere contestabile. Si pensi, per esempio, in Spagna, all'autonoma potestà impositiva del Paese Basco, che precede la Costituzione democratica ed è da questa riconosciuta.

²⁰ Sentenza della Corte del 25 maggio 1982, causa 96/81 (*Commissione / Paesi Bassi*). punto 12, *Racc.* 1982, 1791.

altri enti pubblici territoriali (21).

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* (22). 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* (23).

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.

Anche nel caso in cui tali obblighi, sulla base della ripartizione interna delle competenze, rientrino tra quelli attribuiti alle autorità regionali, il trasferimento delle predette competenze non comporta anche il trasferimento della responsabilità che discenda da una violazione del diritto dell'UE da parte delle regioni, nell'esercizio delle competenze loro attribuite. Tale responsabilità deriva infatti agli Stati dal principio di *leale cooperazione* sancito dall'articolo 4, terzo comma, del TUE (24), che obbliga gli Stati a rispettare gli impegni presi nei trattati o derivanti dagli altri atti delle istituzioni europee.

L'Unione europea ha una *competenza concorrente* con quella degli Stati membri per quel che riguarda il *mercato interno* (articolo 4, TFUE). Per quegli Stati in cui sia avvenuto un processo devolutivo di competenze specifiche, tale competenza è esercitata in concorrenza con le entità sub-statali (in Italia, le regioni) in cui gli Stati membri si articolano. Tuttavia, è opportuno precisare che quando i trattati attribuiscono all'Unione una competenza concorrente con quella degli Stati membri in un determinato settore, gli Stati membri (o eventualmente, le regioni) possono effettivamente esercitare tale competenza - e quindi possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti in tale

²¹ Ordinanza della Corte del 1° ottobre 1997 causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), *cit.*, punto 5.

²² Sentenza della Corte del 2 febbraio 1982, causa 68/81 (*Commissione / Belgio*), punto 5, *Racc.* 1982, 153.

²³ Sentenza della Corte del 1° aprile 2008, causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*), *cit.*, punto 58.

²⁴ *In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione* (TUE, articolo 4, comma 3).

settore - *soltanto nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria* (articolo 2, secondo comma, TFUE).

In effetti, la potestà normativa per *l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno* (articolo 114, TFUE) è in gran parte passata dagli Stati membri all'Unione, ma non in materia di fiscalità, dove il passaggio è stato minimo. L'articolo 113 del TFUE prevede la possibilità di un'armonizzazione fiscale, ma la limita alle imposte indirette e nella misura strettamente necessaria ad assicurare la realizzazione del mercato interno e al fine di evitare *distorsioni di concorrenza*. L'area armonizzata in materia di imposte dirette è ancora più ridotta: l'articolo 115 del TFUE consente il *ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri* attraverso lo strumento della direttiva anche in materia fiscale, ma soltanto nel caso in cui la legislazione fiscale degli Stati membri abbia *un'incidenza diretta* sul funzionamento del mercato interno. Vale inoltre la pena di ricordare che tutti i provvedimenti dell'Unione in materia fiscale richiedono il consenso unanime degli Stati membri.

In generale, la fiscalità resta dunque nella sfera di competenza degli Stati membri (ed eventualmente, delle regioni) e l'intervento legislativo dell'Unione avviene principalmente per appianare quelle differenze fiscali che, pur non essendo di natura discriminatoria - e che pertanto sfuggono al controllo della Corte ed alla sua cd. 'armonizzazione negativa' - si presentano come ostacoli inaccettabili al mercato interno (25). Ovviamente, in quelle aree in cui la fiscalità è armonizzata a livello dell'Unione, non si riducono soltanto le possibilità d'intervento degli Stati membri, ma anche quelle delle regioni per le competenze loro attribuite. È il caso, in particolare, per alcune imposte indirette armonizzate ai sensi dell'articolo 113 del TFUE, come meglio si vedrà più avanti.

3.2 La fiscalità regionale, l'unione doganale, la libera circolazione ed il mercato interno.

I tributi istituiti dalle regioni così come quelli adottati dagli Stati membri a livello nazionale, devono rispettare le libertà fondamentali che rappresentano la quintessenza del mercato interno, non creare ostacoli ingiustificati e non discriminare i cittadini degli altri Stati membri. Vediamo, in pratica, come tale precetto si realizza.

²⁵ Fantozzi A., *op. cit.*, 1039.

Il mercato unico è definito dal Trattato come *uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati* (TFUE, articolo 26, secondo comma). In questa disposizione del Trattato il termine *frontiere* può essere interpretato sia in senso tradizionale, come un richiamo alle frontiere inter-statali che ancora delimitano gli Stati membri, sia in senso lato, riferendosi genericamente a ogni tipo di barriera fisica o economica - e pertanto anche intra-statuale - che ostacoli le libertà fondamentali. Nel successivo articolo 28 del TFUE, che sancisce la libera circolazione delle merci all'interno dell'Unione, il Trattato vieta invece in modo più esplicito l'applicazione di dazi doganali all'importazione *fra gli Stati membri* (TFUE, articolo 28).

Non vi sono dubbi che un tributo regionale considerato equivalente a un dazio doganale, e che pertanto ostacoli la libera circolazione delle merci tra Stati membri, violi il diritto dell'UE esattamente come lo farebbe un tributo simile d'origine statale. La Corte di giustizia ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese su questo tema, proprio su un tributo regionale siciliano: la cd. 'tassa sul tubo' (26).

Sarebbe compatibile con il diritto dell'Unione una misura fiscale regionale che si presenti come una barriera all'interno di uno Stato membro, ma, nel contempo, non ostacoli la libera circolazione inter-statuale delle merci? Anche in questo caso la Corte ha risposto negativamente. Poiché *il principio dell'unione doganale si estende al complesso degli scambi di merci ... esso esige che sia garantita in generale la libera circolazione delle merci all'interno dell'unione e non esclusivamente il commercio tra Stati* (27).

²⁶ La Regione Sicilia aveva istituito un tributo con finalità di protezione ambientale (legge regionale 26 marzo 2002, n. 2) sui gasdotti, che in realtà colpiva esclusivamente il transito del gas importato dall'Algeria e destinato ad altre regioni italiane e Stati membri. Per la Corte tale misura violava le disposizioni in materia di politica commerciale dell'UE (articolo 207 TFUE), l'accordo di cooperazione tra l'UE e l'Algeria e costituiva un onere pecuniario gravante su merci che attraversano una frontiera e quindi si configurava come *una tassa di effetto equivalente* ad un dazio doganale, proibita dal diritto dell'UE a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo ambientale della misura; sentenza della Corte del 21 giugno 2007, causa C-173/05 (*Commissione / Italia - tassa gasdotti*), *Racc.* 2007, I-4929. Per un ampio commento v. La Scala A. E., "Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali", in *Rassegna Tributaria*, 4/2007, 1309.

²⁷ Sentenza del 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 E C-411/93 (*Lancry e a.*), *Racc.* 1994, I-3978, punto 29. D'altronde tale divieto è previsto anche dalla Costituzione italiana, che all'articolo 120, primo comma, recita: *la Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni*. Nel dispositivo costituzionale per il vero manca un riferimento alle altre libertà fondamentali del Trattato; v. Gallo F.;

Pertanto i *tributi riscossi in base al valore e percepiti da uno Stato membro sia sulle merci introdotte in una regione determinata del suo territorio in provenienza unicamente da altre regioni del medesimo Stato, sia sulle merci spedite da una regione e destinate unicamente ad altre regioni del medesimo Stato, costituiscono tasse d'effetto equivalente a dazi doganali, rispettivamente all'importazione e all'esportazione* (28).

Com'è stato osservato, i vantaggi dell'abolizione delle barriere alla libera circolazione tra gli Stati membri sarebbero facilmente compromessi se le regioni con poteri fiscali autonomi, potessero liberamente istituire tali barriere tra di loro: *tenendo conto delle tendenze al decentramento regionale in diversi Stati membri, questo può diventare un problema serio. Per quanto vantaggioso il decentramento possa essere nell'ottica della sussidiarietà e della responsabilità democratica, esso non può realizzarsi a costo di compromettere, di fatto, l'area della libera circolazione o l'effetto utile del diritto comunitario* (29).

Tuttavia, per quel che riguarda le altre libertà del TFUE, la giurisprudenza della Corte in materia di tributi introdotti su base territoriale è ben più ridotta. La ragione va ricercata, prevalentemente, nella struttura delle misure fiscali regionali. Infatti, i tributi locali, per loro natura, privilegiano come base imponibile od oggetto del tributo i beni immobili e le merci piuttosto che i redditi individuali, le transazioni finanziarie o le attività economiche transfrontaliere (30). Inoltre, in materia di libera circolazione delle persone, dei servizi o dei capitali, l'attitudine interpretativa della Corte in materia di *situazioni puramente interne* è molto più restrittiva di quella a cui si è accennato in precedenza in materia di merci (31).

Melis G., "The Italian Tax System: International and EU Obligations and the Realization of Fiscal Federalism", in *Bulletin for International Taxation*, 9/2010, 402.

²⁸ Sentenza della Corte del 14 settembre 1995, procedimenti riuniti C-485/93 e C-486/93 (*Simitzi*), *Racc.* 1995, I-2669.

²⁹ Conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 28 giugno 2007 nella già citata causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*): *Racc.*, 2008, I-1683, punto 118.

³⁰ Traversa E., *L'autonomie fiscale des Régions...*, cit., 226.

³¹ A questo proposito è interessante quanto affermato dall'Avvocato generale Sharpston al punto 116 delle già citate Conclusioni nella causa C-212/06: *Confesso di trovare qualcosa di profondamente paradossale nell'idea che, malgrado gli sforzi profusi negli ultimi 50 anni per abolire le barriere alla libera circolazione tra gli Stati membri, autorità decentrate possano reintrodurre ostacoli dalla porta di servizio istituendoli all'interno degli Stati membri. Ci si potrebbe chiedere retoricamente in che tipo di Unione europea ci troviamo se la libera circolazione viene garantita tra Dunquerque (Francia) e De Panne (Belgio) ma non fra Jodoigne [Belgio - Wallonia] e Hoegaarden [Belgio - Fiandre].*

Anche in tale materia la Corte ha comunque avuto modo di pronunciarsi e, in alcuni casi - a tutela del mercato interno - ha ritenuto dei tributi regionali contrari al diritto dell'UE. È il caso ad esempio dell'imposta sarda sullo scalo turistico degli aerei adibiti al trasporto privato e delle imbarcazioni da diporto di grandi dimensioni (la cd. 'tassa sul lusso') (32). Un'imposta regionale che doveva gravare sugli esercenti degli aeromobili e delle unità da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e che la Corte ha ritenuto essere contraria alle disposizioni del Trattato in materia di libera prestazione dei servizi.

Per la Corte *va rammentato ... che, nel settore della libera prestazione dei servizi, un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata, sia ch'esso emani dallo Stato stesso sia che emani da un ente locale* (33).

Nel caso specifico, la misura fiscale adottata dalla regione Sardegna avrebbe avuto l'effetto di rendere più onerosi per i cittadini dell'UE i servizi forniti da un operatore non residente in Sardegna.

Nella causa in questione la Commissione europea ha osservato che *... i servizi sui quali l'imposta regionale sullo scalo ha un'incidenza possono rivestire un carattere transfrontaliero poiché tale imposta, da un lato, può incidere sulla possibilità delle imprese stabilite nella regione interessata di offrire servizi di scalo negli aerodromi e nei porti a cittadini e ad imprese stabiliti in un altro Stato membro e, dall'altro, ha un'incidenza sull'attività delle imprese straniere aventi la loro sede in un altro Stato membro e che assumono l'esercizio di unità da diporto in detta regione* (34).

³² Legge della Regione Sardegna dell'11 maggio 2006, n. 4, *recante disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo*, e successive modifiche; v. Dami F., "L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all'indomani della pronuncia di legittimità delle cd. «tasse sul lusso»", in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, II, 825.

³³ Sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), *cit.* punto 29; sentenza della Corte dell'8 settembre 2005 nei procedimenti riuniti C-544/03 e C-545/03 (*Mobistar e Belgacom Mobile*), *Racc.* 2005, I-7736, punto 28.

³⁴ Sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), *cit.* punto 28. Per un più ampio commento: Vezzoso G.: "Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di giustizia CE", in *Diritto e pratica tributaria*, 2010 II, 40; Lombardi O., "Tassa sul lusso: un'occasione per riflettere su autonomia tributaria regionale, legislazione statale e diritto europeo quali tasselli di un mosaico più unitario", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2010, 429.

Tale costo supplementare a carico degli operatori non residenti avrebbe altresì offerto un vantaggio competitivo alle imprese residenti in Sardegna (che la Corte ha ritenuto illegittimo anche sotto il profilo dei principi UE in materia di aiuti di Stato).

Una diversità di trattamento in materia fiscale tra soggetti residenti e non-residenti è ritenuta in genere ammissibile ai sensi del diritto dell'UE, in quanto, ai fini dell'applicazione delle regole di diritto tributario internazionale sulla ripartizione della sovranità impositiva tra paese della fonte e paese della residenza, il possesso della residenza fiscale costituisce, di per sé, un elemento distintivo sufficiente delle due posizioni tributarie ⁽³⁵⁾. Tuttavia, nel caso in cui - come per la tassa sarda - tra un'impresa non residente e una residente che svolga un'attività lavorativa analoga non sussista alcuna obiettiva diversità di fatto, una disparità di trattamento non può essere giustificata e costituisce una restrizione alla libera circolazione nel mercato interno.

Infine, in materia di libertà di stabilimento, merita di essere citato il caso della legislazione fiamminga sulle imposte di successione (in Belgio regionalizzate) ⁽³⁶⁾. La legislazione in materia di successioni della regione delle Fiandre prevedeva l'esenzione dal pagamento dei diritti di successione per le imprese familiari nel caso in cui tale impresa impiegasse un certo numero di lavoratori nella regione. Per la Corte di giustizia, una legislazione regionale che determini una disparità di trattamento fiscale tra imprese - in materia di imposte di successione - fondandosi sul criterio del luogo in cui tali imprese impieghino dei lavoratori è, in linea di principio, contraria all'articolo 49 del TFUE in quanto costituisce una discriminazione (seppure indiretta) idonea ad ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento. Per il vero, tale sentenza non ha raccolto l'unanimità dei giudizi della dottrina in quanto, non terrebbe nel debito conto le finalità d'una simile legislazione regionale, tesa ad assicurare la trasmissione generazionale d'impresa ed il mantenimento dei livelli occupazionali sul territorio, giustificazioni sovente accettate dalla Commissione in materia di controllo delle regole della concorrenza ⁽³⁷⁾.

³⁵ Sentenza della Corte del 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*), *Racc.* 1995, I-249, punti 31-32 e 34.

³⁶ Sentenza della Corte del 25 ottobre 2007, causa C-464/05 (*Geurts e Vogten*), *Racc.* 2007, I-9325; v. Parisi G. "Arrêt Geurts. Les transmissions d'entreprises en exonération de droits sous le feu de la législation européenne", in *Journal des tribunaux / droit européen*, 2008, 76.

³⁷ Traversa E., *L'autonomie fiscale des Régions...*, cit., 230.

3.3 Le regole in materia di aiuti di Stato e l'autonomia fiscale regionale.

3.3.1 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.

Che non vi sia una semplice rispondenza tra le imposte pagate allo Stato dai contribuenti ed i servizi da loro ottenuti è a tutti noto, ma in genere si attribuiscono queste disparità all'utilizzo in chiave redistributiva delle risorse fiscali, in applicazione del principio - in Italia, costituzionalmente sancito - della *capacità contributiva* e quindi ad una funzione etica e di solidarietà sociale dello strumento fiscale. Se però spostiamo il nostro centro d'interesse verso il mondo delle imprese, vediamo che le risorse fiscali svolgono anche un'altra funzione qualitativamente e quantitativamente non trascurabile. 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 (38). È altresì evidente che questo interventismo ha 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 (39) - 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 (40).

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

³⁸ Communier J.-M., *Droit fiscal communautaire*, 2001, 124.

³⁹ Si veda, in particolare, nell'ambito della normativa base dell'Organizzazione Mondiale del Commercio gli articoli VI, XVI e XXIII dell'accordo GATT e le successive modifiche concluse nel quadro dell'Uruguay Round del 1994; v. Fichera F., "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1, 1998, 85.

⁴⁰ Oltre ad essere assicurato dall'applicazione rigorosa del divieto di accordi anticoncorrenziali, di abuso di posizione dominante e dalla disciplina sulle concentrazioni fra imprese, previsti agli articoli 101 e 102 del TFUE.

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⁽⁴¹⁾. Per questa ragione il principio d'interdizione trova nello stesso Trattato una serie di limiti; delle deroghe ben 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 delle sovvenzioni ad una determinata impresa e questa ne trae beneficio a discapito dei suoi concorrenti la distorsione del mercato è evidente. Ma in cosa consiste più esattamente un *aiuto fiscale* per l'UE? e, per quanto più ci concerne, quale è la sua *dimensione regionale*?

Gli aiuti fiscali rientrano tra gli aiuti cd. *negativi*⁽⁴²⁾. 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 dei tributi che altrimenti l'impresa dovrebbe versargli.

⁴¹ Salimbeni G., "Gli aiuti pubblici alle imprese. Profili generali" in *Rivista di Diritto Europeo*, 1/1995, 13.

⁴² 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; v. Communier, J.-M., *cit.*, 135.

Vi è inoltre, un'altra differenza più sottile. Come è stato autorevolmente osservato ⁽⁴³⁾, l'aiuto fiscale è *fuori bilancio*. Ciò vuol dire che offre molta più flessibilità all'entità pubblica che lo concede, sia essa centrale o locale, e indubbiamente, essendo più *discreto*, il suo impatto sull'opinione pubblica è minore. Inoltre, trattandosi di tributi non ancora riscossi, diventa generalmente arduo quantificarli in misura adeguata.

Nell'Unione europea l'impiego del sistema tributario a fini di aiuto alle imprese è di estrema rilevanza, le agevolazioni fiscali costituiscono infatti, ormai da molti anni, quasi un terzo degli aiuti complessivi erogati dagli Stati membri al settore industriale ⁽⁴⁴⁾.

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*.

Il concetto è stato esplicitamente ribadito, più volte, dalla Commissione europea e dalla stessa Corte di giustizia ⁽⁴⁵⁾. E' evidente che la sottomissione al controllo previsto dalla disciplina in materia di aiuti di Stato di una misura fiscale adottata da una regione presenta un impatto politico non indifferente. Infatti, il margine di manovra per l'ente erogante ne risulta fortemente limitato, tanto per quel che riguarda le modalità applicative della misura che per la sua stessa determinazione ⁽⁴⁶⁾.

⁴³ Monti M., "EU Policy towards fiscal state aid", discorso tenuto all'Universiteit Nyenrode, il 22 gennaio 2002, in occasione del seminario *State Aid and Tax*; v. Easson A. J., "Tax Competition and Investment Incentives", in *EC Tax Journal*, 1/1997, 1, 63; SCHÖN, W., "Taxation and State Aid Law in the European Union", in *Common Market Law Review*, 1999, 911.

⁴⁴ COMMISSIONE EUROPEA, *Nono censimento degli aiuti di Stato nell'UE*; documento COM(2001)403 del 18 luglio 2001, 18, punto 41; COMMISSIONE EUROPEA, *Scoreboard - Data on State aid expenditure*, Tavola I.5: Aid to industry and services by aid instrument and by Member State (2008-2010), dati aggiornati al 31 Dicembre 2010; v. altresì Fichera F., *cit.* 85.

⁴⁵ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*; SEC(98)1800 del 18 novembre 1998, punto 8; in *GUCE*, C384, del 10.12.1998, 3. v. sentenza della Corte del 25 giugno 1970, 47/69 (*Francia / Commissione*), *Racc.* 1970, 487, e, sentenza del Tribunale del 27 gennaio 1998, T-67/94 (*Ladbroke / Commissione*), *Racc.* 1998, II-1, punto 52.

⁴⁶ Saponaro F., "L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo", in *Rivista di Diritto Tributario*, 10/2002, 1064 parla di una vera e propria limitazione della

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 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.

3.3.2 *L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione*

L'articolo 107, primo comma, 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'articolo 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⁽⁴⁷⁾. La Corte di giustizia ha precisato come, il fatto che un *programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. [107], n. 1, del trattato, qualora ne ricorrano i presupposti*. Allargando ulteriormente il campo di applicazione del citato articolo, la Corte precisa 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*

sovranità fiscale; nello stesso senso: Keppenne J.-P., "Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat", in *Journal des tribunaux - Droit européen*, 2000, 66, 26.

⁴⁷ Vuillemoz R., *Vademecum sulla disciplina dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato*, 2012, 8.

(48).

Il concetto di *risorse pubbliche* è interpretato in modo ampio dalla Corte di giustizia, che dà prevalenza all'aspetto sostanziale su quello formale, verificando se la misura è effettivamente supportata, direttamente o indirettamente, da fondi pubblici. Un'altra sentenza della Corte permette di chiarire, in senso ampio, tale concetto: per la Corte, *come si desume dalla stessa lettera dell'art. [107], n. 1, la sovvenzione non deve necessariamente essere finanziata col denaro dello Stato perché si tratti di una sovvenzione statale* (49).

L'aiuto può dunque essere concesso da un soggetto, anche di diritto privato - quale ad esempio una società a partecipazione pubblica per il finanziamento delle attività imprenditoriali regionali - qualora siano implicate risorse provenienti dallo Stato o da una sua suddivisione territoriale o che rientrano nella sfera della disponibilità delle predette entità pubbliche. Ed ancora, *l'articolo [107], n. 1, del trattato, comprende tutti gli strumenti pecuniari che il settore pubblico può realmente usare per sostenere imprese, a prescindere dal fatto che questi strumenti appartengano o meno permanentemente al patrimonio del suddetto settore. È sufficiente pertanto la 'disponibilità' delle somme erogate anche se tali somme non appartengono 'tecnicamente' al patrimonio dello Stato, ma restano costantemente sotto il controllo pubblico, e dunque a disposizione delle autorità nazionali competenti* (50).

⁴⁸ Sentenza della Corte di giustizia del 14 ottobre 1987, causa 248/84, (*Germania / Commissione*), *Racc.* 1987, 4013, punto 17; sentenza del 22 marzo 1977, causa 78/76 (*Steinike e Weinlig / Germania*), *Racc.* 1977, 595; sentenza del 24 gennaio 1978, causa 82/77 (*Paesi Bassi / Van Tiggele*), *Racc.* 1978, 25; sentenza del 13 ottobre 1982, cause riunite 213/81 e 215/81 (*Norddeutsches Vieh - und Fleischkontor Will v. BALM*), *Racc.* 1982, 3583; sentenza del 14 novembre 1984, causa 323/82 (*Intermills / Commissione*), *Racc.* 1984, 3809; sentenza del 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91 (*Sloman Neptun*), *Racc.* 1993, I-887. Si vedano anche le sentenze del Tribunale del 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99 (*Diputación Foral de Álava e.a. / Commissione*), *Racc.* 2002, II-1330, punto 142; e del 23 ottobre 2002, cause riunite da T-346/99 a T-348/99 (*Diputación Foral de Álava e.a. / Commissione*), *Racc.* 1999, II-4287, punto 62. A questo proposito può essere utile segnalare che, già nel 1963, la Corte costituzionale italiana con sentenza del 9 aprile 1963, n. 49. - proprio in riferimento alla regione Sicilia - aveva constatato la violazione dell'articolo 93 (attualmente articolo 108 del TFUE) del trattato; v. Pocar F., *Diritto dell'Unione europea*, 2010, 337. Per un approfondimento della questione delle possibili violazioni degli obblighi internazionali da parte delle regioni si rinvia a Vuillermoz R., *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration juridique communautaire*, 2003, in particolare 622-666.

⁴⁹ Sentenza della Corte del 30 gennaio 1985 causa 290/83 (*Commissione / Francia - Caisse nationale du Crédit agricole*), *Racc.* 1985, 439, punto 14.

⁵⁰ Sentenza della Corte del 16 maggio 2000, causa C-83/98 (*Francia / Ladbrooke Racing Ltd e Commissione*), *Racc.* 2000, I-3271, punto 50.

Il fatto poi che si tratti semplicemente di un minor gettito per l'erario, non cambia la natura di *risorsa pubblica* di tale mancato introito ⁽⁵¹⁾. Come già accennato, si è in presenza di un aiuto pubblico anche nel caso in cui vi sia, da parte dei pubblici regionali una rinuncia a percepire tributi già accertati o altre spettanze dovute ⁽⁵²⁾.

3.3.3 *La selettività regionale*

Il concetto di *selettività* è indubbiamente il più complesso tra i criteri enunciati dalla disposizione-chiave del TFUE in materia di aiuti di Stato ed affidati dallo stesso Trattato all'esercizio di valutazione e controllo dei servizi della Commissione europea. La formulazione del principio è riscontrabile nel primo comma dell'articolo 107 laddove si precisa che sono incompatibili con il mercato interno quegli aiuti concessi dagli Stati che favoriscono *talune imprese o talune produzioni*. Come è stato osservato ⁽⁵³⁾ 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'articolo 107, primo comma, del TFUE. Diventa pertanto fondamentale determinare l'ambito applicativo della misura fiscale per stabilire se si tratta di un aiuto.

La scelta di sottrarre le misure generali al controllo degli aiuti di Stato può anche, con qualche ragione, essere criticata ⁽⁵⁴⁾, tuttavia in questo senso si è espressa in modo chiaro la Commissione europea - almeno in materia fiscale - e l'opinione è condivisa

⁵¹ Sentenza della Corte del 23 febbraio 1961, causa 30/59 (*De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*), *Racc.* 1961, 39; sentenza della Corte del 15 marzo 1994, causa C-387/92 (*Banco Exterior de España*), *Racc.* 1994, I-877 punto 13. Per la dottrina, v. Terra B.; Wattel P., *European Tax Law*, 2001, 56; Keppenne J.-P., *cit.*, 27, particolarmente, nota 22.

⁵² Sentenza del Tribunale del 27 gennaio 1998, causa T-67/94 (*Ladbroke / Commissione*), *cit.*, punto 107 e ss.; la COMMISSIONE EUROPEA, nella sua Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, *cit.*, al punto 10 precisa che *una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale*; si veda altresì il paragrafo precedente di questo contributo.

⁵³ Pinto C., "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy?", in *European Taxation*, 8/1999, 299.

⁵⁴ In questo senso si veda Bourgeois J., "State Aids, Taxation Measures and Specificity – Some Thoughts", in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, 1999, vol. II, 765.

dalla Corte di giustizia sulla base dell'interpretazione del Trattato ⁽⁵⁵⁾. Pertanto, un'analisi della selettività così come applicata nell'Unione deve necessariamente partire da questo assunto, anche se la distinzione tra *misura generale* e *misura selettiva*, specialmente nel settore della fiscalità regionale, non è sempre agevole.

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* ⁽⁵⁶⁾. 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'articolo 107, primo comma del 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 ⁽⁵⁷⁾.

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 (settoriale o territoriale) a tutte le imprese nazionali operanti nello Stato ⁽⁵⁸⁾. 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

⁵⁵ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punti 6 e 13; sentenza della Corte del 19 settembre 2000, causa 156/98 (*Germania / Commissione – nuovi Länder*), Racc. 2000, I-6857, punto 22; sentenza del 15 dicembre 2005, causa C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Racc. 2005, I-11169, punto 49; sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), Racc. 2006, I-7168, punto 61; sentenza del 15 novembre 2011 cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione / Gibilterra*), non ancora pubblicata, punti 73 e 79.

⁵⁶ Sentenza della Corte del 2 luglio 1974, causa 173/73 (*Italia / Commissione*), Racc. 1974, 709, punto 33.

⁵⁷ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punto 16.

⁵⁸ Keppenne J.-P., *op. cit.*, 29; Sentenza della Corte del 17 giugno 1999, causa C-75/97 (*Belgio / Commissione*), punti 32 e 33.

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 ⁽⁵⁹⁾. Lo stesso accadrà qualora una regione o un'altra collettività territoriale dotata di una qualche sovranità fiscale, decida di concedere, sui propri tributi, delle esenzioni riservate ad un solo settore industriale (per esempio, l'industria alberghiera) o ad una sola parte del suo territorio: ad esempio, la Regione Sicilia ai soli comuni di Taormina e Cefalù.

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 degli 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 ⁽⁶⁰⁾, che, in maniera un po' sbrigativa, suggerivano di valutare quale 'selettivo' ogni regime 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

⁵⁹ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punto 17.

⁶⁰ 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.

equivalso ad un aggiramento del controllo comunitario degli aiuti di Stato ⁽⁶¹⁾. 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 ⁽⁶²⁾ - 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* ⁽⁶³⁾.

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

⁶¹ ... 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; Conclusioni dell'Avvocato generale Saggio, *cit.*, punto 37; v. Muguruza Arrese J. "Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar", in *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, 99.144; Roccatagliata F., "Il federalismo fiscale al vaglio della Corte di Giustizia", in *Il Fisco*, 20/2000, 6802.

⁶² Occorre però precisare che, sul piano costituzionale, la sovranità fiscale della regione delle isole Azzorre è molto più limitata di quella delle Province basche.

⁶³ Sentenza del 6 settembre 2006, 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* (64).

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* (65).

Una situazione assai difficile a riscontrarsi nelle forme di federalismo fiscale attuate negli Stati membri dell'Unione, come molti commentatori hanno giustamente osservato (66).

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.

⁶⁴ Sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, punto 67; v. Calcagno M., “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 *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2008, 1157; Quigley C., “Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity”, in *Intertax*, 2012, 113.

⁶⁵ *Idem*, punto 68; v. altresì sentenza dell'11 settembre 2008, procedimenti riuniti C-428/06 e C-434/06 (*Unión General de Trabajadores de La Rioja*), punto 51 e ss.

⁶⁶ Carinci A., “Autonomia impositiva degli enti *sub* statali e divieto di aiuti di Stato”, in *Rassegna Tributaria*, 5/2006, 1802.

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 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 (67).

Merita infine un cenno la recente 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 (68). 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 (69). Nella sua sentenza il Tribunale riteneva che la decisione della Commissione sulla selettività materiale presentava 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

⁶⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale Geelhoed del 20 ottobre 2005 nella causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, punto 53; v. altresì Vuillermoz R., *Vademecum ... cit.*, 19.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ Sentenza nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *Racc.* 2008, II-3745; v. Rossi-Maccanico P., "Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids", in *European State Aid Law Quarterly*, 2009, 63.

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 ⁽⁷⁰⁾.

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' ⁽⁷¹⁾.

4 La legislazione secondaria: incidenza e limiti della fiscalità regionale nelle aree fiscali armonizzate.

4.1 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.

⁷⁰ Sentenza nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *cit.*, punti da 81 a 116.

⁷¹ Sentenza del 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione / Gibilterra*), *non ancora pubblicata*, punto 110; per un'approfondita analisi della decisione della Corte e delle interessanti Conclusioni dell'Avvocato generale Jääskinen, si rinvia a Rossi-Maccanico P., "Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distorsions", in *Intertax*, 2/2012, 92 e Rossi-Maccanico P., "From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition" in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2011, 637; occorre però notare che il Tribunale aveva precisato .

Com'è noto, esiste un quadro legislativo comunitario che definisce oggetto e struttura di alcune accise (72). 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 (73). 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 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 (74).

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

⁷² 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.

⁷³ Direttive 92/12/CEE, 92/83/CEE, 92/84/CEE e 92/108/CEE.

⁷⁴ 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.

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 ⁽⁷⁵⁾.

La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici sottoposti ad accisa è l'unica che contiene una disposizione generale ⁽⁷⁶⁾ 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 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

⁷⁵ 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.

⁷⁶ ... 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.

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.

4.2 La fiscalità diretta: il caso del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese.

La compatibilità delle politiche fiscali a portata regionale con il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese ⁽⁷⁷⁾ non dovrebbe trovare una corretta collocazione in un capitolo dedicato alla trattazione della legislazione secondaria dell'UE. Il Codice, infatti, dal punto di vista formale è una *Risoluzione* ⁽⁷⁸⁾; pertanto, non può considerarsi come parte della legislazione dell'UE, ma come un semplice *atto atipico*. Tuttavia, l'importanza assunta dal Codice nella concezione delle strutture fiscali degli Stati membri e delle loro suddivisioni territoriali ed i meccanismi di controllo attuati a livello di Consiglio dell'UE, non consentono di completare un rapporto sull'influenza comunitaria sulle politiche fiscali regionali senza farne un breve cenno.

Non si tratta, come detto, di un atto giuridico vincolante, ma di un cd. *gentlemen's agreement*: un impegno formale assunto, a livello politico, dai governi degli Stati membri. Eppure, attraverso l'insieme dell'ordine giuridico comunitario - di cui comunque fa parte - può condizionare la condotta degli Stati membri, delle collettività territoriali e delle stesse Istituzioni europee, anche senza la forza vincolante dell'atto tipico ⁽⁷⁹⁾.

Il Codice di condotta ha per finalità la lotta alla *concorrenza fiscale dannosa*. Devono ritenersi potenzialmente *dannose*, secondo il Codice, le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettiva nettamente inferiore rispetto ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato, e che hanno (o che possono potenzialmente avere) una sensibile incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio

⁷⁷ *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 I alle Conclusioni del Consiglio Ecofin del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, in *GUCE*, C 2 del 6.1.1998, 1; v. Roccatagliata F., "Concorrenza fiscale internazionale: i limiti alla potestà tributaria nazionale derivanti dal codice di condotta sulla tassazione delle imprese ed i suoi legami con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato", in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2/2006, 25.

⁷⁸ La 'risoluzione' rientra nell'ambito di quelle misure prese dalle istituzioni dell'UE che vanno sotto la denominazione di *soft law*. Per una più ampia disamina del concetto di *strumento non legislativo o norma non vincolante* ('soft law') nella politica fiscale dell'UE, si rinvia a COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione sulla *politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire*", documento COM(2001) 260, del 23 maggio 2001, in *GUCE*, n. C 284 del 10.10.2001.

⁷⁹ Traversa E., "Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities?", in *EC Tax Review*, 1/2011, 10-11; v. anche La Scala A. E., "Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2005, 60.

dell'UE. Tale livello d'imposizione può essere determinato dall'aliquota nominale dell'imposta, dalla base imponibile o da qualsiasi altro elemento pertinente.

Il primo rapporto preliminare del Gruppo Primarolo ⁽⁸⁰⁾, dopo aver esaminato quasi 300 regimi fiscali di vantaggio, ne ha segnalati ben 66 come *dannosi*, cioè rispondenti ai criteri elaborati dal Codice di condotta.

Pur se tra dissidi, anche aspri - tra Stati membri e con la Commissione europea - su tempi e modalità dello smantellamento dei regimi fiscali non rispondenti ad un criterio di sana concorrenza fiscale, vanno comunque sottolineati i significativi effetti della messa in atto del Codice. Dal 1998 ad oggi la spinta degli Stati membri ad introdurre misure fiscali agevolate, potenzialmente pregiudizievoli ai sensi del Codice, si è di molto frenata, e le poche misure introdotte hanno fatto oggetto di un'accurata analisi preventiva da parte del gruppo di controllo del Consiglio. Inoltre alcuni progetti di legge sono stati trasmessi in via preventiva all'esame del gruppo e molte misure suscettibili di rientrare nell'ambito d'applicazione del Codice sono state ritirate, spesso ben prima della data finale prevista ⁽⁸¹⁾.

Per quanto riguarda gli aspetti legati alla fiscalità regionale, al punto G ⁽⁸²⁾ il Codice, tra l'altro, precisa che per le misure fiscali *adottate a sostegno dello sviluppo economico di particolari regioni, si dovrà valutare se esse sono proporzionate e mirate rispetto all'obiettivo perseguito.*

Numerose misure fiscali nazionali a base regionale o adottate da entità sub-statali sono state esaminate dal gruppo di lavoro del Consiglio per verificarne la compatibilità con il Codice. Molte hanno passato l'esame (per esempio: i crediti d'imposta per certe attività

⁸⁰ Documento del CONSIGLIO DELL'UE, SN 4901/99 del 29 novembre 1999. Il Gruppo di lavoro di alto livello del Consiglio, per i primi cinque anni è stato presieduto dalla sig.ra Dawn Primarolo, sottosegretario per le Finanze (più precisamente: *paymaster general*) del Tesoro britannico.

⁸¹ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo *Prima relazione annuale sull'applicazione del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese e degli aiuti di Stato di carattere fiscale*; documento COM(1998)595 finale del 25 novembre 1998. Nel caso dell'Italia lo spontaneo adeguamento agli impegni presi il 1° dicembre 1997 è palese nel mancato avvio dell'attività del *centro finanziario di Trieste* che, tra l'altro aveva ricevuto l'autorizzazione ad operare dalle stesse autorità comunitarie, ma in epoca precedente all'approvazione del Codice di condotta.

⁸² *Il Consiglio ribadisce inoltre la necessità di valutare attentamente ... le ripercussioni esercitate dalle misure stesse su altri Stati membri, tra l'altro alla luce delle imposizioni effettive delle attività considerate nell'insieme della Comunità. Nella misura in cui le misure fiscali sono adottate a sostegno dello sviluppo economico di particolari regioni, si dovrà valutare se esse sono proporzionate e mirate rispetto all'obiettivo perseguito. Nell'ambito di questa valutazione si presterà particolare attenzione alle caratteristiche e alle esigenze particolari delle regioni ultraperiferiche e delle piccole isole, senza compromettere l'integrità e la coerenza dell'ordinamento giuridico della Comunità, ivi compresi il mercato interno e le politiche comuni.*

imprenditoriali nel Mezzogiorno o l'ammortamento accelerato per le PMI dell'Irlanda del Nord). Alcune, invece, sono state ritenute - *prima facie* - dannose: per esempio, i centri di coordinamento delle Province basche e della Navarra, il regime delle *captive insurance companies* delle isole finlandesi Åland, le zone franche di Madera e delle Azzorre, alcuni regimi vigenti a Gibilterra o l'area dell'aeroporto di Shannon in Irlanda, e ne è stato suggerito lo smantellamento (83).

⁸³ Pistone P., "Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities", in *Intertax*, 2/2012, 87-88, 'legge' nella recente sentenza del 15 novembre 2011, riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione Gibilterra*), relativa al regime *offshore* di Gibilterra, un'interessante 'passerella' per transitare dalla *soft* all'*hard law* in materia di tutela della concorrenza fiscale leale.

Capitolo VII

Diritto dell'Unione Europea e svantaggio insulare: applicabilità alla Sicilia degli orientamenti dell'UE

SOMMARIO: 1 Introduzione - 2 Diritto dell'UE e nozione giuridica di regione insulare - 3 Lo svantaggio insulare - 4 Un esempio concreto: Il caso della cd. zona franca in Corsica (1996). - 5 Conclusioni

1 Introduzione.

Un'analisi della potestà tributaria siciliana e della sua compatibilità con i principi del diritto dell'UE non può non soffermarsi sul concetto di *insularità*, peraltro richiamato dallo stesso TFUE.

Tanto più che, per ragioni storico-politiche, è proprio tra le popolazioni residenti nelle isole periferiche dell'Unione che si annoverano i più ferventi sostenitori della causa europea. Le ragioni di tali sentimenti trovano spesso le loro origini nel naturale antagonismo col potere centrale dello Stato membro d'appartenenza: tali forme di conflittualità istituzionali spingono sovente i cittadini insulari verso una visione europeista e federativa, a base regionale, percepita come meno vincolante rispetto ai rapporti, a volte difficili, con le autorità continentali del proprio Stato membro ⁽¹⁾.

2 Diritto dell'UE e nozione giuridica di regione insulare.

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 ⁽²⁾ 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,

¹ Hepburn E.; Elias A., "Dissent on the Periphery? Island Nationalisms and European Integration", in *West European Politics*, 4/2011, 859.

² Sentenza della Corte del 21 ottobre 2004 nella causa C-288/02 (*Commissione / Repubblica Ellenica*), punto 42; *Racc.* 2004, I-10102.

secondo la Corte - alla libera prestazione dei servizi in materia di cabotaggio intracomunitario.

In precedenza, il Parlamento europeo, in una sua risoluzione del 1998 ⁽³⁾ 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 ⁽⁴⁾.

Secondo tale definizione, che fa riferimento a cinque criteri fondamentali, tutti oggettivi e misurabili ⁽⁵⁾ 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 dei legami permanenti con il 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* ⁽⁶⁾. Ovverosia il 3,5% della popolazione dell'UE.

In Italia, oltre alla Sicilia ed alla Sardegna, altre 29 isole minori rientrerebbero in questa definizione ⁽⁷⁾, ma la Sicilia, da sola, rappresenterebbe circa la metà dell'insieme dei cittadini europei *insulari* così definiti a fini statistici.

Il Comitato economico e sociale europeo (CESE), dopo un primo parere nel 2008 ⁽⁸⁾, ha recentemente ribadito ⁽⁹⁾, 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.

³ PARLAMENTO EUROPEO, Risoluzione sui problemi delle regioni insulari dell'Unione europea, doc. A4-0118/98; *GUCE* C195 del 22.6.1998, 59.

⁴ 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.

⁵ Università di Palermo (CISECOM), *Svantaggi relativi derivanti dall'handicap geografico dell'insularità ed effetti sulla competitività*, 2006, 12.

⁶ Garcia T., "Insularité et droit communautaire: la possibilité d'une île?", in *Revue du Marché commun et de l'UE*, 2010/1, 30.

⁷ Di cui 15 rientrano, secondo la definizione territoriale dell'UE (NUTS II), all'interno del territorio amministrativo della Sicilia.

⁸ Comitato Economico e Sociale Europeo, parere 2009/C 27/26 del 10 luglio 2008, *cit.*

⁹ 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.

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.*

3 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 ⁽¹⁰⁾ risponde positivamente alla prima di queste domande, ma solo per alcuni aspetti peculiari. In particolare, nell'analisi 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,

¹⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *Analysis of the EU island regions*, 2003, citato da Prodi. R., "Le isole fra riforme e allargamento", discorso tenuto al Convegno *Le ragioni dell'insularità*, tenutosi a Sassari il 24 gennaio 2003.

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 ⁽¹¹⁾ 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 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 ⁽¹²⁾ sulle rotte intracomunitarie dei vettori aerei che collegano le isole al continente, o le cd. *isole delle isole* (per esempio, Pantelleria e Lampedusa), 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 ⁽¹³⁾ non spetta a quest'ultima, valutare tali scelte, né pronunciarsi sul merito.

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ 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.

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.

Chiarire quale sia il divario attuale del livello di sviluppo della Sicilia rispetto alle altre regioni italiane e alla media europea e, di conseguenza, determinare se tale divario possa giustificare un adeguato intervento dei fondi europei, esula dalle finalità di questo capitolo, dedicato al concetto di insularità. In questa sede occorre concentrarsi invece su un altro quesito: in che modo l'UE offre *un'attenzione particolare* (articolo 174 TFUE) o *tiene conto* (articolo 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'articolo 174 del TFUE è stato introdotto nelle carte fondamentali dell'Unione con il Trattato di Amsterdam (articolo 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 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⁽¹⁴⁾.

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

¹⁴ Per un approfondimento si rinvia a La Scala A. E., "Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana", in *Rassegna Tributaria*, 5/2005, 1511.

anche quando si applica la stessa norma a situazioni oggettivamente diverse ⁽¹⁵⁾. 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 comunitario 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 ⁽¹⁶⁾. Inoltre si richiedeva alla Commissione 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 ⁽¹⁷⁾.

In realtà, come si è osservato nel capitolo precedente, 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) ⁽¹⁸⁾.

D'altronde la possibilità di adottare misure specifiche per le regioni insulari ultraperiferiche è prevista nello stesso TFUE, all'articolo 349, ma tra tali regioni insulari

¹⁵ Si veda, per esempio, la sentenza della Corte del 14 febbraio 1995 nella causa C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*), cit., punto 30.

¹⁶ Conclusioni del Consiglio europeo straordinario sull'occupazione, tenutosi a Lussemburgo il 20-21 novembre 1997.

¹⁷ 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.

¹⁸ Documento del CONSIGLIO DELL'UE, SN 4901/99 del 29 novembre 1999, punti 19-21. Si veda altresì il capitolo VII di questo studio.

non è inclusa la Sicilia ⁽¹⁹⁾. 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 Sicilia. 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 ⁽²⁰⁾.

Proprio per quanto riguarda la Corsica, vale la pena di guardare un po' più da vicino le misure fiscali adottate da quest'altra isola mediterranea per ricavarne qualche elemento utile al fine di eventuali proposte future.

4 Un esempio concreto: Il caso della cd. *zona franca* in Corsica (1996).

Negli ultimi anni, la Corsica ha beneficiato a più riprese di misure fiscali di favore - in via temporanea - giustificate dalla sua arretratezza economica, aggravata dall'insularità. Com'è noto, la Corsica, proprio come la Sicilia, è un'isola con notevoli problemi economici (e politici ...). 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 non ha compensato che in parte 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

¹⁹ *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, ...* (TFUE, articolo 349, primo e secondo comma).

²⁰ Articolo 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.

Corsica, resta ancora oggi di alcuni punti inferiore alla media della Francia continentale e della stessa UE, prima dell'ultimo allargamento⁽²¹⁾.

Per il vero, la Corsica ha sempre ricevuto, sotto diverse forme, aiuti importanti dalla Francia continentale 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 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 ⁽²²⁾. Di conseguenza, la Francia, con la legge n. 96-1143 ⁽²³⁾ - 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, come l'esonero parziale per cinque anni dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, o delle società, esonero dalla *taxe professionnelle* per le nuove attività, fiscalizzazione parziale degli oneri sociali; le misure tendevano principalmente a favorire le piccole aziende. 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.

²¹ Roccatagliata F.; Medici S., "Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali", in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1998, 3/4, 619; Valente. P., Roccatagliata. F., "Fiscal aids: (In)compatibility with EU rules?", in *Tax Notes International*, 1998, July 27, 259.

²² 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.

²³ 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. DE PERETTI, B., *Les Corses planchent sur leur projet de zone franche*, in *La Tribune*, 11 aprile 1996, 5.

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 ⁽²⁴⁾. 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 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 ⁽²⁵⁾. 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 ⁽²⁶⁾. 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* ⁽²⁷⁾: 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

²⁴ Comunicato stampa della Commissione europea del 16 ottobre 1996 (IP/96/933).

²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ *Orientamenti comunitari sugli aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione*, in *GUCE* C 368 del 23.12.1994.

ristrutturazione; 4) predisposizione di un rapporto annuale con annessa la lista delle imprese beneficiarie per la verifica sul cumulo di aiuti ⁽²⁸⁾.

5 Conclusioni.

Le regioni insulari presentano caratteristiche e particolarità comuni e permanenti, che le distinguono nettamente dalle zone continentali.

L'esigenza più immediata, nel contesto del Mercato unico, è sicuramente legata alla necessità di migliorare l'accessibilità delle isole e i collegamenti tra di esse e, nel contempo, di ridurre i costi di trasporto di merci e persone, per tutte le aree insulari.

Alcune isole dell'UE devono far fronte all'emigrazione dei propri abitanti verso regioni più prospere, altre, a causa della loro posizione geografica, ricevono immigranti in misura superiore alla loro capacità di accoglienza: per un motivo o per l'altro sono pertanto confrontate a seri problemi economici che richiedono risorse a cui una fiscalità a base regionale può dare qualche risposta.

Grazie all'articolo 174 del TFUE, le aree insulari hanno ottenuto un riconoscimento degli svantaggi concreti che le caratterizzano, e che richiedono una specifica attenzione. Tuttavia, come altresì sostenuto dal CESE, manca ancora da parte dell'UE una strategia adeguata, al fine di dare seguito ai propositi contenuti nei Trattati, in particolare per quelle regioni insulari, come la Sicilia, che non rientrano nella nozione di ultraperifericità, offrendo una risposta concreta alle necessità di tali regioni.

Il Parlamento europeo ed il CESE si sono pronunciati a più riprese per l'inclusione di disposizioni specifiche per le regioni insulari nel nuovo quadro finanziario pluriennale 2014-2020 e per la creazione di specifici programmi di sviluppo regionale più adattati alle loro peculiarità.

Le modalità attraverso cui si potrebbero mitigare gli svantaggi inerenti all'insularità non contemplano però necessariamente progetti di fiscalità regionale di vantaggio di grande portata. Se si escludono, infatti, azioni minori di natura fiscale, ben calibrate, sia in termini di ampiezza che di durata, le iniziative di più ampio respiro in campo fiscale, oltre a poter incorrere in violazioni delle disposizioni del Trattato, rischiano di aumentare inutilmente la frammentazione del Mercato unico senza arrecare alcun sostanziale vantaggio ai cittadini insulari.

²⁸ Comunicazione della Commissione, in *GUCE* C 3 del 5.1.1985.

Capitolo VIII

Conclusioni: tra revisione delle norme di attuazione e nuove forme di fiscalità agevolata

SOMMARIO: 1 Premessa - 2 La specialità statutaria siciliana nel quadro del nuovo ordinamento della finanza regionale - 3 Coordinamento della finanza regionale siciliana con la nuova finanza statale: spunti per la riformulazione delle norme di attuazione - 3.1 La necessità di abbandonare il riferimento alle sole “imposte riscosse” - 3.2 Sulla clausola di esclusione dell’art. 3 delle norme di attuazione - 4 Agevolazioni tributarie, tra fiscalità di sviluppo e aiuti alla ricerca - 4.1 Le agevolazioni fiscali per le regioni a statuto speciale nella legge delega - 4.2 Ipotesi di agevolazione Irap - 4.3 Ipotesi di incentivi alla ricerca e all’innovazione - 5 Postilla: le zone franche?

1 Premessa.

Nel corso del presente capitolo, alla luce delle riflessioni sinora svolte, s’intendono trarre alcune conclusioni con particolare riferimento sia alle ragioni che depongono in favore del rinnovato significato della specialità statutaria, sia al coordinamento della finanza regionale con quella risultante dall’attuazione del “federalismo fiscale”, sia, da ultimo, con riguardo all’introduzione di possibili agevolazioni.

2 La specialità statutaria siciliana nel quadro del nuovo ordinamento della finanza regionale.

In apertura delle nostre riflessioni, ci siamo soffermati sulle ragioni che hanno determinato l’adozione di uno statuto speciale regionale e su quelle, complementari, che ne hanno determinato il riconoscimento in seno all’Assemblea Costituente, sottolineando che tali scelte presentano una radice che affonda negli eventi accaduti in Sicilia già pochi anni dopo l’unità d’Italia, unificazione che aveva determinato uno spostamento dei centri decisionali, contribuendo a ch  la Sicilia divenisse, per certi versi, una periferia del neonato Regno d’Italia.

L’adozione di un sistema centralistico era dipesa dalla necessit  di integrare tra loro realt  geografiche ed amministrative eterogenee, ma la centralit  dello Stato aveva recato con s  la funzione fiscale, determinando, come in altri Paesi europei in quel periodo, una coincidenza tra Stato nazione e sistema tributario diretto a finanziarne le

funzioni¹. In questo quadro, l'insularità della Sicilia era divenuta fatalmente un fattore di lontananza e, di conseguenza, di disinteresse, alimentando anche spinte separatiste.

La Costituente adotta scelte prudenti ma obbligate: riconosce allo Statuto un valore di legge costituzionale onde evitare sollevazioni in un frangente critico, ma il ritardo sulle norme di attuazione (1965) conferma, nei fatti, quel centralismo tributario nel cui contesto le norme stesse appaiono volutamente sbiadite.

Senonché, grazie anche all'adesione alla Comunità Europea, nel corso del tempo, allo Stato come unico modello di unità politica, si sostituisce un pluralismo derivante dalla formazione di centri di potere alternativi², che determinano un sovrapporsi di ordinamenti giuridici riconducibili a distinte forme di comunità territoriale: l'ordinamento dell'Unione Europea e quello delle articolazioni interne dello Stato stesso. Ne deriva sia il venir meno dell'unitarietà della funzione fiscale, sia la frammentazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi, ciascuno portatore di istanze diverse e chiamato ad esercitare funzioni differenti³. S'impone, quale ulteriore conseguenza, la necessità di redistribuzione del gettito tra i vari livelli o l'attribuzione, agli enti locali, della potestà di esercitare prerogative tributarie tra loro coordinate poiché *“il contribuente è uno e gli enti impositori sono più”*⁴.

¹ L'unità dell'organizzazione politica, infatti, accompagnata dalla funzione predominante dello Stato, ha imposto l'adozione di un sistema tributario unico destinato al reperimento delle risorse per l'esercizio delle funzioni statali. Certamente questa impostazione non era scevra da conseguenze favorevoli, poiché oltre ad assicurare una sostanziale uguaglianza tra i cittadini – chiamati a contribuire fiscalmente secondo le medesime regole – essa avrebbe determinato un sostanziale affidamento della popolazione locale circa l'effettivo esercizio di funzioni da parte dello Stato impositore.

² Sul tema, si v. l'interessante contributo di P. Boria, *La frantumazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi tributari*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 705. L'ordinamento tributario è definito “multi-livello” da R. Perrone Capano, *Crisi dell'ordinamento tributario e garanzie dei contribuenti tra eclissi del sistema parlamentare e avvio di un ordinamento finanziario multi-livello*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, III, Napoli, 2011, 665. Di ordinamento “plurilivello equiordinato” parla invece A. Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005, 713. Si segnala anche E. Castorina, *Il nuovo modello costituzionale di finanza regionale e locale*, in Aa. Vv., *Studi per Giovanni Nicosia*, Milano, 2007, III, 309.

³ Se, a livello generale, vi è interesse a sostenere il *welfare state* nazionale, per le regioni, viceversa, rilevano le esigenze di sviluppo (salute, ambiente); gli enti esponenziali minori necessitano invece di risorse per infrastrutture o bisogni specifici. Nel caso degli enti locali, si tende alla distribuzione del carico fiscale sulla base di schemi di carattere commutativo che prevedono lo scambio tra prestazione tributaria e servizio pubblico reso al contribuente, secondo il criterio del beneficio. Sul punto, v. ancora, P. Boria, *La frantumazione*, cit., 706 nonché F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037. Questa concezione è propria della scuola liberale tedesca, come apprendiamo da A. Colarusso, *I tributi locali in Italia*, Padova, 1937, 4.

⁴ V. G. Abbamonte, *Federalismo e partecipazione nella costituzione*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, cit., 602.

Nel nuovo sistema policentrico non vi è ragione di azzerare le peculiarità delle regioni a statuto speciale, e della Sicilia in particolare.

Come abbiamo spiegato in conclusione del primo capitolo, la Sicilia, per la prossimità geografica con i Paesi del Mediterraneo, dovrebbe rappresentare l'avanposto ideale per l'interlocuzione con tali Stati-*partners* nel quadro degli Accordi Euromed, costituendo la porta mediterranea dell'Europa e ritagliandosi un ruolo nel mutato contesto. Ciò anche in considerazione delle prerogative previste dall'art. 117 Cost. circa i rapporti intrattenuti dalle regioni con gli altri Stati e con la stessa Unione Europea⁵.

La prima conclusione cui si giunge, dunque, è che la specialità statutaria abbia ancora un significato che valorizza la Regione non solo nel contesto nazionale, ma in quello Europeo.

3 Coordinamento della finanza regionale siciliana con la nuova finanza statale: spunti per la riformulazione delle norme di attuazione.

3.1 La necessità di abbandonare il riferimento alle sole “imposte riscosse”.

La specialità statutaria siciliana, che dunque è tuttora un valore da proteggere e da esaltare, si è tradotta in norme tributarie di attuazione che hanno determinato, come abbiamo visto, un vasto contenzioso fondato su conflitti di attribuzione Stato – Regione. Già sulla base delle disposizioni attuali, tali vicende avrebbero potuto avere un esito diverso, dichiarando la spettanza regionale del gettito riveniente da talune imposte oggetto del contenzioso. Senonché, poiché tali conflitti sono stati risolti dalla più recente giurisprudenza della Corte costituzionale⁶ in senso sfavorevole alla Sicilia, occorre certamente intervenire sulle norme tributarie di attuazione dello Statuto, onde finalmente giungere, in occasione del lavoro della Commissione paritetica, alla modifica del quadro attuale, prevenendo, per quanto possibile, future controversie con lo Stato.

Come sappiamo, nell'interpretare l'art. 4 delle norme di attuazione – secondo cui nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale che affluiscono per esigenze amministrative ad uffici finanziari

⁵ La norma costituzionale, oltre a prevedere che sono materie di legislazione concorrente il commercio con l'estero nonché i rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni, dispone che “le regioni (...) nelle materie di loro competenza provvedono all'esecuzione e all'attuazione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione Europea nel rispetto delle norme di procedura stabilite con legge dello Stato”. Ed ancora, si riconosce che la Regione, sempre nelle materie di sua competenza, “può concludere accordi con Stati ed intese con enti territoriali interni ad altro Stato”. Sul ruolo delle regioni nel contesto europeo v. L. Violini, *Recenti sviluppi del regionalismo italiano: le riforme costituzionali e il processo di integrazione europea*, in *Quaderni regionali*, 2011, 949.

⁶ Si fa riferimento alla più volte richiamata Corte cost., 25 marzo 2010, n. 116.

situati fuori del territorio della regione – la Corte, chiamata a pronunciarsi sulla spettanza del gettito di talune ritenute alla fonte, ha statuito che la locuzione “fattispecie tributarie maturate nell’ambito regionale” deve essere letta come “fattispecie di riscossione che si sono realizzate nella Regione”, poiché l’art. 2 delle disposizioni di attuazione fa riferimento alle “entrate tributarie erariali *riscosse* nel suo territorio”.

Su questa base, secondo la Corte, la “maturazione” della fattispecie in ambito regionale ricorre ogniqualvolta il sostituto d’imposta abbia il proprio domicilio fiscale nel territorio della regione, spettando allo Stato il gettito delle ritenute (a titolo d’imposta o di acconto) versate da sostituti localizzati fuori dalla Sicilia in relazione a fattispecie che pure presentino eventuali momenti di collegamento con il territorio regionale.

In questo quadro, il riferimento alle “esigenze amministrative” secondo la Corte, “*vuol dire che lo Stato può, anche con legge, a fini di razionale organizzazione degli uffici, determinare modificazioni delle competenze di questi ed al caso disciplinare diversamente le modalità della riscossione*”.

Questo passaggio della sentenza della Corte può essere inteso secondo diversi significati.

Secondo il primo, le esigenze amministrative sono solo di carattere operativo, poiché riguardano le competenze degli uffici e le relative modifiche, che possono influire sulla riscossione del gettito. Queste modifiche, che intervengano o meno con legge, non incidono sulla spettanza regionale delle somme, poiché trattasi di aspetti eminentemente organizzativi.

Se, come sembra, questa è la corretta lettura da attribuire alla statuizione della Corte – il che pare confermato dall’inciso (“*anche con legge*”) proprio in quanto non è necessaria la legge per disciplinare tali aspetti organizzativi – potrebbe considerarsi appropriata la scelta operata dalla regione Trentino nella revisione delle norme di riparto del proprio gettito.

L’art. 75bis dello Statuto del Trentino prevede, infatti, che nell’ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle province, sono comprese anche le entrate *afferenti all’ambito regionale* e provinciale affluite, *in attuazione di disposizioni legislative o amministrative*, ad uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province. Orbene, tale scelta sarebbe appropriata perché tendendo a distinguere le disposizioni amministrative da quelle legislative, riserverebbe alle prime gli aspetti di carattere organizzativo degli uffici, facendo ricadere nelle seconde (le “disposizioni legislative”) tutte le rimanenti ipotesi, come appunto la sostituzione

d'imposta che è il tema che più interessa; in tal modo, se un sostituto, essendo domiciliato all'esterno, versasse le ritenute fuori dalla regione, queste spetterebbero comunque alla medesima.

In linea di principio, l'esempio trentino potrebbe essere utile ai fini della riformulazione dell'art. 4 delle norme di attuazione, sostituendo l'attuale inciso "per esigenze amministrative" con un riferimento a "disposizioni legislative o amministrative".

Senonché, ciò non sarebbe sufficiente a porre rimedio al convincimento della Corte che le "fattispecie maturate in ambito regionale" siano solo le "fattispecie *di riscossione* maturate in ambito regionale", poiché l'art. 2 delle medesime disposizioni di attuazione, come detto, fa riferimento alle "entrate tributarie erariali *riscosse* nel suo territorio". Tale disposizione andrà dunque modificata al fine di far riferimento, indicativamente, alle "entrate relative ad imposte erariali riguardanti fattispecie tributarie tassabili maturate nel suo territorio".

Tale modifica potrebbe permettere di mantenere, senza conseguenze negative, la locuzione, contenuta nell'art. 4, relativa alle "fattispecie tributarie maturate in ambito regionale", inciso il cui omologo nello Statuto trentino è rappresentato dalle "entrate afferenti all'ambito regionale", espressione comunque generica ("afferenti") ed in quanto tale da evitare.

Ciò posto, occorre segnalare che secondo una lettura alternativa del sopra riportato passaggio argomentativo della Corte Costituzionale, si potrebbe giungere alla conclusione che il riferimento alle "disposizioni legislative" non sarebbe comunque sufficiente, poiché queste ultime riguarderebbero comunque l'afflusso "ad uffici finanziari al di fuori della regione", circostanza che la Corte ha già detto poter essere disciplinata "anche con legge". In ultima analisi, dunque, il riferimento alle "disposizioni legislative" non sarebbe di per sé dirimente al fine di ricomprendere le disposizioni sulla sostituzione d'imposta, poiché potrebbe essere interpretato con riguardo alle sole disposizioni concernenti gli uffici.

Questo rischio impone di considerare l'opportunità di un'indicazione espressa delle ritenute e delle imposte delle quali si richiede l'attribuzione del gettito.

Tutto ciò argomentato, se ne conclude, in sintesi quanto segue.

E' opportuno che il nuovo disegno delle disposizioni tributarie di attuazione dello Statuto regionale consideri, anzitutto, una modifica dell'art. 2, onde riferire la norma alle "entrate relative ad imposte erariali riguardanti fattispecie tributarie tassabili

maturate nel suo territorio”. Andrà eliminato, nell’art. 2 come nelle altre norme, ogni riferimento alle mere imposte *riscosse* nel territorio siciliano⁷.

In secondo luogo, all’interno dell’art. 4 ed in ogni altra norma del medesimo tenore, occorrerà aggiungere un riferimento alle “disposizioni legislative” che abbiano determinato l’afflusso (*rectius*: il versamento) di imposte al di fuori del territorio regionale in relazione a fattispecie maturate al suo interno. Occorrerà tenere disgiunte le esigenze amministrative per confermare che le disposizioni legislative non riguardano meramente l’organizzazione degli uffici. In tal modo, si potrebbe far riferimento a “entrate che affluiscono, per disposizioni legislative o per esigenze amministrative”.

Da ultimo, onde evitare che in successivi giudizi, nonostante tali modifiche, la Corte possa comunque escludere la spettanza regionale di alcune ritenute alla fonte, è da ritenere che, come già avvenuto per la Regione Valle d’Aosta, la soluzione migliore sia quella di indicare partitamente, nelle norme attuative, le ritenute spettanti alla Sicilia anche qualora il sostituto sia domiciliato all’esterno e nei limiti in cui la ricchezza assoggettata a tassazione sia “siciliana” a motivo della residenza del soggetto cui si riferisce il fatto imponibile o della collocazione della fonte del reddito⁸.

3.2 Sulla clausola di esclusione dell’art. 3 delle norme di attuazione.

Ulteriori riflessioni vanno dedicate all’art. 3 in vista di una possibile modifica.

Tale disposizione, come abbiamo visto, prevede che spettino alla regione, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte quelle di natura erariale riscosse nel suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, “*ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime*”. Sulla base della norma, dunque, affinché il gettito di un tributo erariale possa essere “sottratto” alla Regione è necessario che esso sia un tributo

⁷ A questo proposito, occorrerà approfondire quale possa essere l’incremento del gettito riveniente da tale modifica a fronte della conseguente perdita delle ritenute effettuate da sostituti domiciliati in Sicilia con riguardo a fattispecie “esterne” (gettito oggi spettante alla regione).

⁸ Questa scelta dovrà essere accompagnata da una clausola di salvaguardia al fine di assicurare che per il caso di eventuale introduzione di nuove forme d’imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti, si pervenga ad una revisione dell’ordinamento finanziario onde assicurare che la neutralità finanziaria degli effetti prodotti da tali nuove norme nei confronti di ciascun livello di governo. Un clausola di tal genere è stata introdotta dalla l. n. 220 del 2010 per Friuli Venezia Giulia e Valle d’Aosta, al fine di assicurare la neutralità che per il caso di eventuale introduzione, da parte dei decreti attuativi della l. n. 42 del 2009, di nuove forme d’imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti al momento dell’introduzione delle nuove disposizioni di attuazione della fiscalità regionale (v. per la Valle d’Aosta, l’art. 1, comma 164, l. n. 220 del 2010).

“nuovo” e che la relativa legge istitutiva individui specificamente la destinazione del gettito, precisando quali oneri statali, per finalità contingenti o continuative, saranno da esso coperti. In difetto di tali requisiti, il gettito del tributo erariale è destinato alla Regione.

Orbene, tale disposizione è venuta in rilievo in una recente pronuncia della Corte costituzionale⁹, che ha deciso un conflitto di attribuzione sollevato dalla Sicilia in relazione alla spettanza del gettito dell’addizionale erariale della tassa automobilistica, istituita dall’art. 23, comma 21, d.l. n. 98 del 2011 ed il cui gettito, per espressa previsione normativa, è di spettanza statale.

In giudizio, la Regione ha fatto valere la violazione dell’art. 3 delle norme di attuazione, sia per difetto della novità del tributo – poiché trattavasi di un’addizionale ad un tributo esistente – sia perché si dubitava dell’esatta individuazione degli oneri alla cui copertura sarebbe stato destinato il gettito.

La Corte ha rigettato il ricorso sia riconoscendo la novità del tributo in considerazione del fatto che l’addizionale genererà *nuovo* gettito, sia precisando che la legge prevede espressamente gli oneri che lo Stato dovrà coprire con il medesimo¹⁰.

Senonché, la stessa Corte, pronunciandosi sulla spettanza del gettito del medesimo tributo alla Regione Trentino Alto Adige¹¹, è giunta a conclusioni opposte, in considerazione del diverso tenore delle norme di attuazione. L’art. 9 D. Lgs. 16 marzo 1992, n. 268, infatti, riserva allo Stato il gettito derivante da nuovi tributi se la legge, tra l’altro¹², ne destina il gettito a spese specifiche di carattere esclusivamente “*non continuativo*” – dunque solo “*contingenti*” – e sempreché il gettito risulti “*temporalmente delimitato*” nella misura in cui si preveda, quantomeno una limitazione temporale all’applicazione dell’imposta.

⁹ V. Corte cost., 31 maggio 2012, n. 135.

¹⁰ Sul punto va ricordato che varie disposizioni contenute nel decreto istitutivo del tributo (art. 13, 17, etc.) prevedono una serie di interventi che si traducono sia in maggiori spese che in minori entrate e che, secondo l’art. 40 dovranno essere coperte (anche) attraverso il gettito dell’addizionale. Tra le spese finanziate con il tributo ve ne sono alcune di carattere continuativo (agevolazioni per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità, istituzione della zona franca di Lampedusa, etc) ed altre che invece rivestono carattere contingente.

¹¹ V. Corte cost., 6 giugno 2012, n. 142.

¹² Altre condizioni previste sono: *i)* che le finalità siano diverse da quelle contemplate in alcune disposizioni richiamate; *ii)* che le spese finanziate dal nuovo tributo non rientrino nelle materie di competenza della regione o delle province; *iii)* che il gettito sia contabilizzato distintamente nel bilancio dello Stato e quindi sia quantificabile.

Nel caso di specie, la Corte, rilevando sia che la norma sull'addizionale automobilistica non prevede limiti temporali, sia che la maggior parte delle spese finanziate hanno carattere continuativo, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione nella parte in cui non attribuisce alle province autonome trentine i nove decimi del relativo gettito, come da Statuto.

Orbene, è da ritenere che la norma trentina debba essere presa in considerazione ai fini della modifica dell'art. 3 delle norme di attuazione siciliane. Ed invero, l'art. 9 l. n. 268 del 1992 coglie con puntualità la *ratio* dell'eccezione alla regola generale della spettanza regionale dei tributi riferiti al suo territorio. In questo senso, proprio per evitare che la spettanza statale del tributo nuovo, da *eccezione* possa tradursi in *regola*, essa prevede espressamente che l'orizzonte temporale del gettito allo Stato debba essere limitato, e il carattere delle spese finanziate debba essere non continuativo, poiché viceversa occorrerà garantire la continuità del gettito stesso.

Se ne conclude, dunque, che dall'art. 3 delle norme di attuazione siciliane sia conveniente espungere il riferimento alle "finalità continuative", prevedendo che ai fini della spettanza statale del gettito la legge indichi un limite temporale. Va confermata, da ultimo, la necessità che la legge individui gli oneri specifici che il nuovo tributo è destinato a finanziare.

4 Agevolazioni tributarie, tra fiscalità di sviluppo e aiuti alla ricerca.

4.1 Le agevolazioni fiscali per le regioni a statuto speciale nella legge delega.

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 Sicilia, 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, nonché

l'esigenza di tutela del patrimonio storico e artistico come strumento di promozione dello sviluppo economico e sociale. Il mancato richiamo di tale disposizione come criterio sulla cui base articolare la fiscalità di vantaggio è criticabile proprio dal momento che il patrimonio storico-artistico siciliano, per la sua rilevanza, avrebbe meritato di essere valorizzato come primo fattore di sviluppo e di occupazione.

In questo quadro, il tema dell'insularità 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 speciale¹³.

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 tipologia di beneficiari.

4.2 Ipotesi di agevolazione Irap.

L'art. 40 d.l. 31 maggio 2010, n. 78 ha previsto che in anticipazione delle 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 Sicilia)¹⁴, 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 alla 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 attribuisce 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 Europea¹⁵, in tale occasione, ha statuito che *“purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri*

¹³ V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

¹⁴ Si trattava di Abruzzo, Basilicata, Molise, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia.

¹⁵ Cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675.

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.

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) TFUE¹⁶.

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 statale¹⁷. 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.

¹⁶ 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 Irpeg 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.

¹⁷ 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%.

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 siciliana, 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.

Sulla base di tale disposizione - e previo conseguimento di apposita deroga mediante notifica della misura alla Commissione europea da parte delle regione, 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 Sicilia, 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 (due o tre, ad esempio) 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 Sicilia 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, tanto più alla luce delle problematiche emerse di recente, 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 anche per un solo periodo d'imposta. Se del caso si potrebbero disporre ulteriori condizioni qualora l'iniziativa imprenditoriale o professionale riguardi giovani o donne. Dai dati a disposizione, risulta che una quota molto elevata (86%) dei trasferimenti statali (3.124 mln. di euro per il 2010) è destinata dalla Regione alla copertura delle

spese sanitarie, di talché, considerando che il minor gettito Irap derivante dall'agevolazione non comporterà una compensazione ad opera del fondo perequativo, occorrerà verificare quale possa essere l'impatto dell'agevolazione sulla finanza regionale.

Rimane fermo, tuttavia, che un'iniziativa di legge regionale riguardante l'Irap – alle condizioni appena descritte (generalità dei beneficiari, limitazione temporale su base biennale o triennale, avvio di nuove attività) - sarebbe un segno importante per incentivare lo sviluppo imprenditoriale.

4.3 Ipotesi di incentivi alla ricerca e all'innovazione.

Il riferimento contenuto nella legge delega con riguardo alla fiscalità di sviluppo nelle "aree sottoutilizzate", da un lato riecheggia il credito d'imposta per le aree svantaggiate¹⁸ e dall'altro si ritrova nel (successivo) Patto *Euro Plus*¹⁹, un piano approvato nel 2011 dai capi di Stato della zona euro per favorire il coordinamento delle politiche economiche al fine di stimolare, tra l'altro, la competitività e l'occupazione. A tale scopo, anche per promuovere la produttività nelle regioni in ritardo di sviluppo, il Patto prevede l'adozione di politiche – che si traducano in norme fiscali - che riducano l'imposizione sul lavoro e favoriscano l'ingresso nel relativo mercato.

Nel quadro delle iniziative del patto, lo Stato Italiano, anche in funzione di una sistematica definizione a livello europeo della fiscalità di vantaggio per le regioni del Mezzogiorno, ha introdotto un credito d'imposta per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato entro 24 mesi dall'entrata in vigore del decreto (art. 2, d.l. 13 maggio 2011, n. 70). Il credito d'imposta era cofinanziato da risorse provenienti dai fondi strutturali e da importi posti a disposizione dallo Stato. Si tratta di un'agevolazione che purtroppo in Sicilia non ha avuto particolare fortuna, al punto che una quota delle risorse stanziata è rimasta inutilizzata e lo Stato ha provveduto ad acquisirne il residuo a titolo definitivo, con l'avallo della Corte Costituzionale²⁰.

¹⁸ Il credito d'imposta in questione è un beneficio fruibile fino al 2013 ed è stato introdotta dall'art. 1, comma 271 ss. l. n. 296 del 2006, secondo cui alle imprese che effettuino l'acquisizione, anche in leasing, di beni strumentali nuovi (materiali ed immateriali) destinati a strutture produttive ubicate in alcune regioni "svantaggiate", tra cui la Sicilia, spetta un credito d'imposta automatico la cui percentuale varia secondo un'intensità che considera le dimensioni dell'impresa. In dottrina, v. l'ampio contributo di A. E. La Scala, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2010, 449. Nella prassi, v. Ag. Entr., circ. 11 aprile 2008, n. 38.

¹⁹ V. le conclusioni del Consiglio Europeo, 20 aprile 2011, in www.consilium.europa.eu/uedocs.

²⁰ V. Corte cost., 12 luglio 2012, n. 184. La regione aveva richiesto l'assegnazione dei fondi inutilizzati. La Corte, oltre a rilevare la genericità delle censure e l'inconferenza dei parametri evocati, non essendo

Oltre ad incentivi riguardanti i nuovi investimenti in beni strumentali o l'assunzione dei dipendenti, 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)²¹ sia quelli per *servizi di consulenza in materia di innovazione e per servizi di supporto all'innovazione* (art. 36)²². L'aiuto è destinato a coprire sia i costi dei servizi in materia d'innovazione²³, sia quelli per i servizi di supporto all'innovazione²⁴.

stati spiegati i motivi per i quali la mancata assegnazione alla Regione delle somme residua avrebbe violato l'autonomia finanziaria. Per quanto la pronuncia sembri arrestarsi all'obiezione di carattere formale, dal testo s'intravede che nel convincimento della Corte, le risorse dirette al finanziamento delle misure di fiscalità di vantaggio sono un tema riguardante esclusivamente lo Stato e non attengono all'autonomia finanziaria regionale.

²¹ 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.

²² 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.

²³ 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,

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 industriale²⁵ (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 via di conversione 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 competitività del sistema produttivo, in particolare del Mezzogiorno²⁶, 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). Con riguardo alle forme tecniche attraverso cui attribuire l'aiuto alle imprese impegnando le risorse del fondo, l'art. 23, escludendo espressamente la modalità del credito d'imposta, richiama l'art. 7 D. lgs. 31 marzo 1998, n. 123, norma secondo cui i benefici possono essere attribuiti, oltre che mediante concessione di garanzia, contributo in conto capitale o in conto interessi e finanziamento agevolato, anche attraverso un bonus fiscale²⁷.

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

²⁴ 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).

²⁵ Come definita nella Comunicazione della Commissione 2006/C323/01.

²⁶ La norma contiene un particolare riferimento (art. 23, comma 2, lett. b) al rafforzamento delle strutture produttiva, 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. Sembra di poter leggere, in questa dizione, un riferimento alla attuale situazione di Termini Imerese.

²⁷ Il riconoscimento del bonus è soggetto ad un procedimento in base al quale il beneficiario delle agevolazioni, che si avvale del conto fiscale di cui alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, e successive modificazioni, ne fruisce per il pagamento di imposte che affluiscono sullo stesso conto fiscale, ivi incluse quelle dovute in qualità di sostituto d'imposta.

decisione del novembre 2008²⁸, 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 fiscali²⁹. 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.

Su questa base, si potrebbe valutare lo studio di un'agevolazione tributaria – ad esempio una deduzione dalla base imponibile Irap - che possa andare a beneficio delle imprese che si trovino a sostenere costi di ricerca e sviluppo nei limiti e alle condizioni indicate all'interno delle richiamate disposizioni del regolamento comunitario.

Un'agevolazione di tal genere, poiché 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.

5 Postilla: le zone franche?

Nel corso degli ultimi decenni, i singoli Stati membri hanno più volte tentato di riportare all'attenzione delle istituzioni dell'Unione Europea il tema delle zone franche, proponendo anche modelli "alternativi", che non si caratterizzassero esclusivamente per la sospensione dai dazi doganali ma anche per il riconoscimento di agevolazioni fiscali ai fini delle imposte sui redditi. In realtà, il diritto dell'Unione Europea non ha mai accolto espressamente la distinzione tra zone franche "classiche" e zone franche c.d. "di eccezione", poiché l'UE ha mantenuto una competenza esclusiva solo in materia di dazi doganali, lasciando agli Stati ogni prerogativa concernente le imposte dirette.

La locuzione "zona franca" è stata ripresa negli anni novanta a proposito delle c.d. zone franche urbane³⁰ dedicate al recupero delle periferie degradate delle città, uno schema elaborato prima in Francia e poi accolto anche in Italia (v. art. 1, comma 340 ss. l. n.

²⁸ Comm. Eur., 26 novembre 2008, C(2008) 7522, in <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm>.

²⁹ 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.

³⁰ In tema, 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, 105.

296 del 2006) e concernente agevolazioni riguardanti imposte sui redditi, Irap, Ici e contributi previdenziali. Tale regime, autorizzato dalla Commissione europea, ha riguardato ambiti molto limitati, facendosi riferimento a zone con un massimo di trentamila abitanti.

Peraltro, con riguardo alle zone franche doganali preesistenti, l'UE, in sede di aggiornamento delle più generali disposizioni in materia (Reg. n. 450 del 2008) ha 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 tuttora mantenute al di fuori della linea doganale europea, sia per valutare l'opportunità, vista la crisi globale, di accompagnare le previsioni doganali con disposizioni sulle imposte dirette.

Non è chiaro, allo stato attuale, quali possano essere gli esiti di quello che, al momento, è solo un dibattito non ancora tradottosi in istanze formali nelle sedi istituzionali.

Quel che è certo è che a Bruxelles – essendo competente la Commissione - il tema sarà affrontato prossimamente, essendo stato posto da un “contraente forte” come la Germania.

Quali possano essere le eventuali ricadute italiane – ed in particolare siciliane – di questo tema è un'incognita: va tuttavia segnalato che la Regione ha mostrato interesse per le zone franche in tempi recenti. Con la l. reg. Sicilia, 23 dicembre 2000, n. 32 e sulla base di una apposita intesa istituzionale di programma sottoscritta tra il Governo nazionale e la Giunta regionale, sono state emanate disposizioni di attuazione del Programma Operativo Regionale 2000 – 2006 della Unione Europea, oltre a norme di riordino dei regimi di aiuto alle imprese. Tale legge, all'art. 23, rubricato “zone d'impresa” ha stabilito che con decreto del presidente della regione, previa delibera della giunta regionale, sono individuate zone di impresa in aree caratterizzate da un tasso di disoccupazione superiore alla media regionale o che siano adiacenti a porti ed aeroporti di rilevante importanza per il traffico merci nonché in aree servite da rete autostradale o da nodi interporto. Nel rispetto di quanto stabilito dal Trattato CE e dalla "*Dichiarazione sulle regioni insulari*" contenuta nell'atto finale dello stesso Trattato ed in linea con gli orientamenti espressi dal Parlamento europeo sulla tutela delle regioni

insulari nell'Unione europea, la giunta regionale può stabilire che le imprese insediate nelle predette zone d'impresa beneficino di alcune agevolazioni aggiuntive³¹. Inoltre, la medesima disposizione prevede che fermo restando quanto stabilito dalla legge 15 marzo 1951, n. 191, riguardante l'istituzione di un punto franco nel porto di Messina, il Presidente della Regione, previa delibera di giunta, è autorizzato a proporre ai competenti organi statali e comunitari l'istituzione, anche nell'ambito delle zone d'impresa, di punti franchi o zone franche doganali ai sensi delle pertinenti norme del codice doganale comunitario. Il riferimento al punto franco di Messina è particolarmente significativo, a nostro avviso, dal momento che l'art. 1, comma 1, D. Lgs. 1 dicembre 2009, n. 179, ha disposto essere "indispensabile la permanenza in vigore" di alcune disposizioni tra cui, per l'appunto, quelle contenute nella legge n. 191 del 1951, istitutiva, come detto, di tale punto franco.

³¹ La norma fa riferimento: a) nell'ambito dei regimi di aiuto a finalità regionale sono ammesse a finanziamento spese per la formazione delle scorte fino al 30 per cento del costo dell'investimento iniziale produttivo, nel rispetto del massimale del 35 per cento in ESN più il 15 per cento in ESL per piccole e medie imprese; b) aumenti fino a 20 punti percentuali dei regimi di aiuto all'occupazione ed alla formazione previsti dalla presente legge.