

L'Autonomia finanziaria della Regione siciliana e la fiscalità differenziata

di Angelo **CUVA**
e Pasquale **VAGNARELLI**

1. Premessa - 2. Le deroghe al regime comunitario in materia di aiuti di Stato: *ratio* e disciplina - 3. Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato. La *fiscalità di vantaggio* per le aree meno sviluppate - 4. Gli *aiuti di Stato* a finalità regionale. Gli orientamenti per il periodo 2007-2013 - 5. Causa C-88/03 Repubblica portoghese vs Commissione Europea concernente le "Riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche residenti nella Regione autonoma delle Azzorre". Le conclusioni dell'Avvocato Generale. La Sentenza della Corte di Giustizia, Grande Sezione - 6. La Sentenza della Corte di Giustizia, Sezione terza, nelle Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja* (UGT-Rioja) e altri vs *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* e altri. Il requisito dell'autonomia finanziaria ed il ruolo del "Giudice nazionale" - 7. La Fiscalità differenziata per la speciale autonomia della Regione siciliana - 8. Conclusioni

1. Premessa

È innegabile che nell'ambito delle politiche volte all'attrattività degli investimenti ed all'incremento della competitività del sistema, la politica fiscale ha (insieme ad altri elementi come la qualità delle infrastrutture, il costo del lavoro, la trasparenza, l'efficienza della Pubblica Amministrazione) un ruolo molto rilevante.

Lo studio delle esperienze di sviluppo di aree economicamente svantaggiate in diversi Paesi europei ha generato la convinzione che, ai fini della crescita economica, sia decisiva l'attuazione di adeguate politiche fiscali in grado di attirare nuovi investimenti. Purtroppo, l'atteggiamento restrittivo e diffidente dell'Unione Europea, nei confronti delle forme più diverse in cui possono presentarsi gli *aiuti di Stato*, ha avuto come riflesso immediato la tendenza all'eliminazione di regimi fiscali differenziati realizzati in molti paesi dell'Unione stessa, nonostante gli ottimi risultati ottenuti (1).

La generalizzata bocciatura in sede comunitaria di tali forme di fiscalità differenziata ha, quindi, impedito a paesi come l'Italia - con effettivi problemi di disomogeneo sviluppo economico - di portare a compimento il programma di recupero delle zone svantaggiate attraverso l'utilizzo di strumenti di incentivazione fiscale.

È utile mettere in evidenza la problematicità del rapporto intercorrente tra la disciplina sugli *aiuti di Stato* e le agevolazioni di natura fiscale (2). Entra in gioco, infatti, quel sistema di pesi e contrappesi, di limitazioni più o meno ampie di sovranità, caratteristico di un organismo soprannazionale *sui generis* come l'Unione europea.

La potestà tributaria, in modo particolare per quanto attiene all'ambito delle imposte dirette, rappresenta una prerogativa degli Stati membri, i quali non hanno inteso limitare la loro sovranità in tale settore. Gli articoli in tema di aiuti incidono in maniera indiretta sulla materia fiscale, in quanto volti alla tutela della concorrenza, della libera circolazione dei servizi e dei capitali.

Come è noto, il Trattato di Roma vieta gli aiuti di Stato, secondo il dettato dell'art. 87 TCE, paragrafo 1: "*Salvo deroghe contemplate dal presente trattato sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidono sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

L'importanza, sempre crescente, delle misure agevolative di natura fiscale nell'ambito della disciplina in tema di *aiuti di Stato* ha spinto la stessa Commissione Europea a formulare la "*Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*" (3). In questa comunicazione la Commissione definisce quando un'agevolazione di natura fiscale possa configurare un aiuto di Stato. Essa non fa altro che adattare i requisiti, che caratterizzano un aiuto, secondo l'art. 87 TCE, alla particolare materia delle agevolazioni fiscali. Si tratta di una sorta di "interpretazione autentica" del soggetto competente in base al Trattato a vagliare il rispetto della normativa in tema di aiuti di Stato. Secondo la predetta comunicazione, la Commissione configura come ipotesi di aiuto di Stato la misura fiscale che conferisca ai beneficiari "*un van-*

taggio che alleggerisce gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio" (4). Tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale a carico dell'impresa e deve essere concesso dallo Stato. Il criterio dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del finanziamento. Infine, la selettività può risultare sia da una deroga alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, che da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria. Il carattere selettivo di una misura può trovare una giustificazione nella *natura* o nella *struttura del sistema*. In tal caso la misura non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato. La giustificazione in parola, che ha matrice giurisprudenziale (5) e che riguarda specificamente la materia fiscale, ha dato adito a dubbi interpretativi (circa la portata e l'ambito di tale deroga) ed in particolare sulla circostanza se la stessa dovesse essere ricercata con riferimento agli obiettivi del provvedimento ovvero a quelli generali del sistema, interrogativo in ordine al quale appare conclusivo la recente Sentenza del 10 aprile 2008 nella causa T-233/04 del TPI (6).

Il comma 13 della Comunicazione della Commissione definisce le misure fiscali di carattere generale quelle modalità di intervento degli Stati nel settore tributario, che siano disposte a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro.

Sono due i requisiti che devono coesistere perché si possa parlare di misure di carattere generale, come tali escluse dal controllo comunitario in materia di aiuti di Stato. Si tratta:

- della loro riferibilità a tutti gli operatori economici, indipendentemente dai settori d'intervento;
- della loro applicabilità nell'intero territorio nazionale.

Difettando il primo requisito, si avrà la cosiddetta "selettività settoriale", che è indicatore della sussistenza di un aiuto di Stato; difettando il secondo requisito si avrà la cosiddetta "selettività regionale" (7), che è anch'esso un indicatore della esistenza di un aiuto di tale natura.

La Commissione, infine, precisa che non rientrano nella fattispecie dell'aiuto di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e tutte le produzioni:

- le misure di pura tecnica fiscale (ad esempio: fissazione delle aliquote di imposta, delle re-

gole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale);

- le misure che, nel ridurre l'onere fiscale collegato a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio: ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione).

Sulla base del quadro sinteticamente delineato, l'unica alternativa finora consentita per i Paesi appartenenti all'Ue, nell'ambito di un trattamento fiscale territorialmente differenziato, era la "*fiscalità di vantaggio congiunturale*"; con tale locuzione si intendono indicare gli interventi di natura fiscale autorizzati dalla Commissione in via transitoria in deroga al divieto generale di *aiuti di Stato* (paragrafi 2 e 3, art. 87).

La Corte di Giustizia Europea ha recentemente aperto uno spiraglio alla *fiscalità di vantaggio* nel decidere la causa C 88/03, riguardante un regime fiscale agevolativo generalizzato a tutte le imprese della Regione autonoma delle Azzorre.

La Sentenza, del settembre 2006, è di grande rilievo in quanto introduce un principio innovativo (in grado di aprire la strada a nuove modalità di intervento in tema di fiscalità differenziata) in ordine alla possibilità da parte di un ente infrastatale di prevedere misure di "*fiscalità di vantaggio strutturale*", generali e stabili che sfuggono alla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato.

La questione riguarda la possibilità di considerare la Regione e non lo Stato l'entità di riferimento, con la conseguenza, quindi, che interventi di differenziazione territoriale, di natura fiscale, che oggi vengono qualificati quali aiuti, potrebbero, invece, essere considerati misure generali della Regione.

2. Le deroghe al regime comunitario in materia di aiuti di Stato: *ratio* e disciplina

Non in tutti i casi di agevolazioni fiscali è dato riscontrare il carattere di *aiuto di Stato*. Come precisato sopra, gli *aiuti di Stato* possono determinare distorsioni della concorrenza in quanto favoriscono determinate imprese o produzioni. Il Trattato autorizza, tuttavia, alcune deroghe quando gli aiuti presentino effetti positivi per l'Unione europea in generale. Infatti, gli stessi risultano in certi casi molto utili per la realizzazione di alcuni

obiettivi strategici (servizi di interesse economico generale, coesione sociale e regionale, occupazione, ricerca e sviluppo, sviluppo sostenibile, promozione della diversità culturale, ecc.) e per correggere taluni *fallimenti del mercato*. Per diverse ragioni (esternalità, posizioni dominanti, problemi di coordinamento tra gli operatori di mercato, ecc.), è possibile, a volte, che il mercato non funzioni in modo efficiente dal punto di vista economico. Gli Stati membri possono, allora, intervenire concedendo aiuti pubblici. Così facendo, accrescono l'efficienza del mercato che, a sua volta, genera crescita. Il controllo degli *aiuti di Stato* consiste, dunque, nel trovare il giusto equilibrio tra gli effetti negativi sulla concorrenza e gli effetti positivi in termini di comune interesse, dove i previsti vantaggi devono essere superiori alle distorsioni della concorrenza.

Il Trattato affida questo compito alla Commissione Europea. In effetti, volendo meglio precisare, anche da un primo esame dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato di Roma, emerge chiaramente come tale norma fissi, come già detto, solo in linea di principio quali siano gli aiuti incompatibili con il mercato comune. In particolare è dato rilevare che il divieto *de quo*, espressione di una previsione sostanzialmente garantista di quelle che sono le esigenze per una "sana" e libera concorrenza, non è né assoluto né incondizionato.

Da quanto precedentemente esposto è possibile constatare che le disposizioni in tema di *aiuti di Stato* sono principalmente regolate dal divieto di aiuti alle imprese.

Al riguardo, come noto, lo Stato che accorda ad un'impresa nazionale "sotto qualsiasi forma" interventi "di favore", sgravi fiscali, sovvenzioni a fondo perduto o altre misure che producano "condizioni di vantaggio ingiustificate a danno dei concorrenti", mette in seria discussione il normale regime di concorrenza.

Più specificamente, la *ratio* del divieto di *aiuti di Stato* risiede proprio nell'intento di evitare che misure di favore concesse da uno Stato membro possano, di fatto, alterare gli equilibri di mercato, ostacolando lo sviluppo di un'effettiva competizione tra gli operatori economici.

In realtà, i principi posti alla base della normativa comunitaria in esame, libero mercato e libera concorrenza, sono gli stessi che coerentemente giustificano una articolata serie di deroghe a tale divieto. In quest'ottica, va osservato come il divieto in questione impone, di fatto, precisi limiti non solo ai poteri di sovranità propri degli Stati membri, ma soprattutto alle più generali scelte di politica economica nazionale.

In particolare, l'art. 87 - paragrafi 2 e 3 - del Trattato Ce fa riferimento a due specifiche e determinate categorie di aiuti: le prime chiare eccezioni di diritto, le seconde fortemente condizionate dal potere discrezionale della Commissione.

Dall'analisi testuale della disposizione normativa in esame emerge chiaramente come siffatte due tipologie di aiuti siano differenzialmente caratterizzate.

In tal senso, l'art. 87, paragrafo 2, nell'espressione "*sono compatibili con il mercato comune*" presenta eccezioni che operano *ipso iure*. In questi termini, il Legislatore comunitario ha considerato tali aiuti del tutto compatibili con il mercato comune, in quanto aventi carattere sociale o ancora destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali (8) (9).

Quanto alle deroghe previste dal successivo paragrafo 3, dello stesso art. 87 del Trattato, queste assumono, indubbiamente, maggiore rilevanza. Discorso a parte merita, infatti, questa seconda tipologia di eccezioni. Il chiaro carattere permissivo del disposto normativo dell'art. 87, paragrafo 3, ("*possono considerarsi compatibili con il mercato comune*") comporta, di conseguenza, una singolare valutazione discrezionale da parte della Commissione, la quale, caso per caso, decide se l'aiuto può o meno beneficiare della deroga.

Trattasi di deroghe che possono essere accordate e che non hanno, quindi, carattere automatico. Rientrano in tale ultima fattispecie:

- gli "*aiuti a finalità regionale*", miranti cioè a favorire lo sviluppo economico in territori disagiati senza, però, che venga alterata la concorrenza;
- gli "*aiuti settoriali*", per i quali la Commissione si esprime sulla compatibilità di determinate misure pubbliche, riguardanti particolari settori dell'economia;
- gli "*aiuti orizzontali o intersettoriali*" miranti ad arginare difficoltà che possono insorgere in qualsiasi settore economico o regione (10).

Pertanto, il carattere sostanzialmente differente delle disposizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 implica, in questi termini, anche difformi procedure di controllo degli aiuti stabilite dalle norme comunitarie in esame. Più specificamente, è dato rilevare che gli aiuti previsti dal paragrafo 2 sono, in linea di massima, sempre compatibili con il mercato comune (aiuti compatibili *de iure*): la Commissione è tenuta, semplicemente, a verificare se siffatti interventi possano, in

concreto, rientrare nelle deroghe *de quibus*. Per riscontrare la sussistenza di un tale aiuto è necessario, dunque, rilevare un'evidente distorsione al commercio tra Stati membri; nel caso, ad esempio, di aiuti concessi per il salvataggio e la ristrutturazione di industrie, questi risultano compatibili purché propongano un piano valido per risolvere i problemi strutturali e non unicamente congiunturali dell'impresa in questione. Affinché si possa parlare di aiuti di Stato, la Commissione deve dimostrare che le attività di tali imprese, a seguito della misura agevolativa, avrebbero avuto un effetto così distorsivo che l'uscita delle stesse dal mercato sarebbe stata preferibile al loro salvataggio.

L'art. 88 del Trattato affida, quindi, alla Commissione il compito di controllare tali aiuti disponendo, inoltre, che gli Stati membri siano tenuti ad informare, preventivamente, la stessa di ogni progetto volto ad istituire misure di questa natura. In definitiva, secondo quanto espressamente rilevato dalla Commissione, gli *aiuti di Stato* devono concretamente rispettare determinati criteri economici volti a rendere effettivamente proporzionali gli stessi agli obiettivi prefissati; oltre ad essere integrati in prospettiva comunitaria, devono essere limitati nel tempo.

Le deroghe previste dal successivo paragrafo 3, fra cui si ricorda rientrano gli aiuti a finalità regionale, di cui alle lett. a) e c), in favore delle aree svantaggiate, o che necessitano di sviluppare talune specifiche attività economiche, hanno una portata differente non essendo prevista la compatibilità *ipso iure*. Pur muovendosi nell'ambito di un grande potere discrezionale, per dichiarare un aiuto compatibile la Commissione deve, necessariamente, tener conto delle disposizioni del Trattato e della giurisprudenza della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado.

La Commissione, in altre parole, deve sempre accertarsi che esista, da parte del singolo beneficiario, una contropartita rappresentata dalla necessità del conseguimento degli obiettivi comunitari. Se così non fosse l'aiuto servirebbe solo ad aumentare il potere finanziario dell'impresa beneficiaria. Quelli della giustificazione compensatoria, della necessità dell'aiuto e della proporzionalità al problema che esso intende risolvere sono tutti principi formulati dalla Commissione stessa nell'esercizio di autolimitazione della propria discrezionalità. Gli Stati membri - è utile ribadirlo - hanno, comunque, l'obbligo di notificare i regimi di aiuto affinché la Commissione possa svolgere il suo ruolo di tutela della concorrenza attraverso il controllo e la valutazio-

ne del rispetto delle regole del Trattato. Tuttavia, negli anni più recenti, si è entrati in una fase nuova in cui, attraverso l'adozione dei Regolamenti di esenzione, la responsabilità dell'apprezzamento della compatibilità dei regimi di aiuto, che rientrano nelle categorie orizzontali (11), è demandata direttamente agli Stati membri. Nel quadro degli impegni assunti nei Consigli Europei di Stoccolma e di Barcellona, un ulteriore passo è rappresentato dall'avvio di una politica concordata fra Commissione europea e Stati membri mirante a realizzare una riduzione complessiva degli *aiuti di Stato* nell'Unione ed a riorientare gli aiuti verso obiettivi orizzontali di interesse comune, come il rafforzamento della coesione economica e sociale, la tutela dell'ambiente, la promozione della ricerca e sviluppo, gli interventi a favore delle piccole e medie imprese. Il conseguimento di tali obiettivi è oggetto di verifica periodica sulla base di specifici rapporti elaborati dalla Commissione Europea e sottoposti all'esame del Consiglio Competitività. Con il Piano di Azione "*Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*" messo a punto nel corso del 2005, la Commissione ha posto le basi concettuali dei nuovi orientamenti in questo ambito, puntando a realizzare una riduzione complessiva degli *aiuti di Stato* e la loro finalizzazione agli obiettivi della crescita e dell'occupazione, nel quadro più ampio della "strategia di Lisbona" (12).

3. Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato. La fiscalità di vantaggio per le aree meno sviluppate

In tale direzione la Commissione europea ha presentato un piano di azione, con il quale è stato dato il via ad un'esauritiva riforma della politica degli aiuti di Stato, da realizzare in cinque anni (2005-2009).

La riforma mira, in particolare, ad incoraggiare gli Stati membri ed a contribuire al conseguimento degli obiettivi della "strategia di Lisbona". La nuova politica degli aiuti consentirà agli Stati membri di rivolgere il sostegno pubblico al miglioramento della competitività dell'industria europea ed alla creazione di posti di lavoro a lungo termine. Si vuole, inoltre, razionalizzare e semplificare le procedure, in modo da garantire agli Stati membri un quadro chiaro e prevedibile in tale materia. Il controllo degli *aiuti di Stato*, che è parte integrante della politica di concorrenza comunitaria, contribuisce, infatti, al man-

tenimento di mercati concorrenziali.

La riforma in questione si presenta completa e coerente. Il piano d'azione illustra gli orientamenti che devono guidarla e che saranno applicati ai diversi strumenti di attuazione.

Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati

L'obiettivo è orientare gli aiuti verso quelle attività che i mercati non sono disposti a finanziare o verso iniziative che contribuiscono alla crescita, alla competitività o alla creazione di posti di lavoro a lungo termine. Tuttavia, il conseguimento di questo obiettivo è, in parte, subordinato ad un approccio economico più preciso.

Un approccio economico più preciso

Si tratta di chiarire le ragioni per le quali, senza l'intervento pubblico, il mercato non riesca a raggiungere risultati ottimali (o perché vi è un fallimento del mercato o perché il mercato genera disuguaglianze sociali o regionali che occorre correggere). Bisogna, perciò, valutare più attentamente se gli *aiuti di Stato* siano giustificati, se costituiscano la soluzione più idonea, e in che modo debbano essere attuati senza falsare la concorrenza in misura contraria al comune interesse. Questo approccio consentirà di facilitare e di accelerare l'autorizzazione degli aiuti che incidono in misura minore sulla concorrenza e, in parallelo, di concentrare l'attenzione su quelli che possono determinare distorsioni più gravi della concorrenza.

Procedure più efficaci, una migliore attuazione, una maggiore prevedibilità e un'accresciuta trasparenza

Il miglioramento delle norme sugli aiuti richiederà procedure più efficaci e più trasparenti: l'estensione del campo d'applicazione delle esenzioni per categoria, la riduzione del numero degli aiuti soggetti a notificazione, l'accelerazione delle decisioni, norme procedurali adeguate ad un'Unione europea allargata. Ne risulteranno una maggiore certezza giuridica ed una semplificazione dei compiti amministrativi della Commissione europea e degli Stati membri. Inoltre, grazie alla maggiore trasparenza, le imprese, gli specialisti della concorrenza, i consumatori ed il grande pubblico potranno più facilmente intervenire contro gli aiuti incompatibili, in particolare dinanzi ai Giudici nazionali.

La Commissione, in data 8 giugno 2005, ha deciso, conformemente al disposto dell'art. 262 del Trattato che istituisce la Comunità europea, di consultare il Comitato economico e sociale

europeo in merito al documento intitolato: "*Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato - Aiuti di Stato meno numerosi ma più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*". In data 14 dicembre 2005, il Comitato Economico e Sociale Europeo ha adottato parere favorevole evidenziando, soprattutto, che il progetto di riforma della disciplina comunitaria degli aiuti dovrebbe essenzialmente permettere:

- a) un maggior coinvolgimento istituzionale dei vari soggetti interessati, a cominciare dalle imprese, nei processi decisionali e attuativi delle politiche;
- b) un adattamento delle regole esistenti alle nuove sfide, per sostenere gli obiettivi della "strategia di Lisbona" ed aumentarne i benefici per i cittadini;
- c) la creazione di strumenti specifici, per stimolare la crescita dimensionale delle imprese, permettendo incentivi adeguati;
- d) l'adozione di nuove regole per gli aiuti statali all'innovazione;
- e) condizioni più chiare per la concessione di aiuti fiscali, rivedendo gli inquadramenti relativi alle misure di aiuto attraverso la *fiscalità di vantaggio*, per offrire maggiori garanzie alle aree sfavorite, tramite uno strumento attraente, semplice e di impatto limitato sulla concorrenza;
- f) l'introduzione di meccanismi di valutazione *ex post* e di un monitoraggio sull'efficacia economica delle misure, che prendano in considerazione la loro validità in relazione al funzionamento del mercato interno;
- g) una maggiore cooperazione internazionale per poter coordinare la politica comunitaria con quelle dei Paesi terzi, specie di quelli i cui ordinamenti non prevedono alcun limite in materia di aiuti di Stato.

La Commissione per gli affari economici e monetari del Parlamento Europeo (durante la votazione sulla riforma degli aiuti di Stato 2005-2009), varando il rapporto sulla più ampia riforma degli aiuti pubblici, ha previsto la possibilità per gli Stati di applicare, per periodi transitori, forme di *fiscalità di vantaggio*. In data 14 febbraio 2006 il Parlamento Europeo, con Risoluzione (2005/2165 INI), confermando l'emendamento promosso dalla Commissione Economica, ha dato il via libera al "rapporto Hokmark" che riforma il sistema degli aiuti nell'area comunitaria dell'Ue introducendo ufficialmente la *fiscalità di vantaggio* come metodo di sostegno alle zone meno sviluppate dei Paesi comunitari. Più precisamente, in un rap-

porto sugli *aiuti di Stato*, gli eurodeputati hanno approvato, per la prima volta in assoluto, un paragrafo dedicato allo strumento agevolativo dedicato alle imprese. Le zone rientranti nelle aree svantaggiate (si tratta di quelle ricadenti nell'area Obiettivo 1 dove rientra anche l'Italia con le sue regioni del Mezzogiorno, ossia, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia), potranno, quindi, beneficiare di questa forma di *fiscalità compensativa*. Spetta ora alla Commissione Ue recepire la proposta, ma si tratta di un passo importante per poter introdurre negli Stati membri ciò che gli imprenditori chiedono da tempo.

I settori competitivi non hanno bisogno di *aiuti di Stato* che tendono solo a sostenere comparti e imprese deboli ed a frenare lo sviluppo, ma è necessaria l'introduzione, nelle legislazioni nazionali, di strumenti che favoriscano la crescita economica, come la *fiscalità di vantaggio*, da tempo invocata dagli imprenditori meridionali per consentire il rilancio del Mezzogiorno d'Italia.

Con il via libera del Parlamento Europeo alla riforma degli *aiuti di Stato* - che rientra nella più ampia opera di revisione della politica della concorrenza in atto a Bruxelles - si vuole perseguire l'obiettivo di ridurre il numero di aiuti garantendone un uso più appropriato.

Il Parlamento Europeo (varando il rapporto sulla riforma in materia di *aiuti di Stato*, giudicata troppo burocratica e poco trasparente) sostiene l'opportunità di intervenire nelle aree in ritardo di sviluppo anche con l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi non superiori a cinque anni. Si tratta, insomma, di permettere agli Stati membri di applicare, per periodi transitori, forme di *fiscalità di vantaggio* che si traducano in una riduzione dei tributi per chi investe nelle zone meno sviluppate e in un aumento degli insediamenti produttivi in tali aree con conseguente incremento del gettito complessivo che andrà a compensare la diminuzione di alcune aliquote fiscali.

Secondo Strasburgo, le attuali pratiche e procedure in materia di *aiuti di Stato* presentano carenze e sono troppo burocratiche ed è per tale motivo che gli aiuti dovrebbero avere sempre obiettivi chiaramente definiti, essere proporzionati e, soprattutto, temporanei. Naturalmente, è richiesta una rete più fitta di organi di controllo per assicurare una concorrenza equa e trasparente, nonché per evitare discriminazioni.

A tal proposito risulta interessante quanto af-

fermato dalle SS.UU. della Corte di Cassazione con la Sentenza n. 4511, depositata il 1° marzo 2006 relativamente al cattivo uso dei fondi comunitari. Con tale pronuncia si sostiene che l'imprenditore privato che abbia lucrato l'aiuto e che abbia condotto una cattiva gestione dello stesso è tenuto a presentarsi dinanzi al Giudice contabile per discutere di una doppia lesione, ossia:

- a) lesione che colpisce la Pubblica Amministrazione;
- b) lesione alla concorrenza.

Il massimo Collegio ricorda che il "*baricentro*" che aiuta a decidere l'assegnazione di una causa al Giudice ordinario, piuttosto che a quello contabile, "*si è spostato dalla qualità del soggetto (che può ben essere un privato od un ente pubblico non economico) alla natura del danno e degli scopi perseguiti*". Ciò vuol dire che qualora il privato "*incida negativamente sul modo d'essere del programma imposto dalla Pubblica Amministrazione, alla cui realizzazione egli è chiamato a partecipare con l'atto di concessione del contributo, e l'incidenza sia tale da determinare uno sviamento dalle finalità perseguite, egli realizza un danno per l'ente pubblico (anche sotto il mero profilo di sottrarre ad altre imprese il finanziamento che avrebbe potuto portare alla realizzazione del piano così come concretizzato ed approvato dall'ente pubblico con il concorso dello stesso imprenditore) di cui deve rispondere dinanzi al Giudice contabile*". La Suprema Corte individua il danneggiato nella Regione, riconoscendole di dettare in maniera tassativa le modalità di partecipazione ai programmi di aiuti comunitari.

4. Gli aiuti di Stato a finalità regionale. Gli orientamenti per il periodo 2007-2013

Sono quegli aiuti che vengono concessi, a mezzo di leggi statali o regionali, al fine di favorire lo sviluppo delle regioni o parti di regioni c.d. "svantaggiate" del territorio comunitario, essenzialmente attraverso incentivi agli investimenti iniziali delle imprese o più raramente tramite l'erogazione di aiuti al funzionamento. In relazione al loro differente grado di sviluppo, esistono due categorie di regioni ammissibili a tali aiuti, dette "zone in deroga", a cui corrispondono differenti massimali di aiuto:

- regioni con gravi ritardi nello sviluppo econo-

mico o con forte disoccupazione (zone art. 87, par. 3, lett. a); si tratta delle regioni ricadenti nell'Obiettivo 1 comunitario, che in Italia corrispondono a quelle del Mezzogiorno: Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia;

- *zone definite in difficoltà strutturale sulla base di indicatori statistici stabiliti a livello nazionale*, rientranti nel campo di applicazione dell'art. 87, par. 3, lett. c); tali zone coincidono in misura prevalente con le aree eleggibili all'Obiettivo 2 comunitario, che in Italia corrispondono alle regioni del centro-nord, oltre all'Abruzzo ed al Molise.

Al fine di fornire un quadro complessivo delle zone che possono beneficiare di questa tipologia di aiuti, la Commissione adotta, per un periodo corrispondente al ciclo di programmazione dei Fondi strutturali, la c.d. "carta degli aiuti regionali", contenente:

- l'elenco delle regioni di uno Stato membro ammesse a beneficiare delle deroghe di cui all'art. 87, par. 3, lett. a) e c), in cui possono essere concessi alle imprese aiuti pubblici agli investimenti, sia nazionali che comunitari;
- i massimali d'intensità degli aiuti autorizzati per ciascuna regione dalla Commissione.

Di norma l'aiuto regionale ha ad oggetto un investimento iniziale dell'impresa (ad es. per la creazione di un nuovo stabilimento o per l'ampliamento di uno esistente) o la creazione di posti di lavoro connessa con l'investimento stesso.

Orbene, in linea generale, gli aiuti regionali tendono a promuovere lo sviluppo di regioni sfavorite o in declino, con interventi che hanno soprattutto lo scopo di attrarre nuovi investimenti, potenziare le strutture produttive e compensare gli oneri aggiuntivi che le imprese devono sopportare a causa della loro localizzazione periferica.

In data 21 dicembre 2005, la Commissione europea ha reso note le sue linee guida in materia di *aiuti di Stato* a finalità regionale a sostegno delle regioni Europee più povere. Più precisamente, la Commissione ha adottato i nuovi orientamenti per gli aiuti a finalità regionale, che si applicheranno dal 2007 al 2013, in contemporanea con il prossimo periodo di programmazione dei fondi strutturali Ue.

Gli *aiuti di Stato*, intesi a promuovere lo sviluppo delle regioni più povere, comprendono sovvenzioni dirette per gli investimenti ed agevolazioni fiscali a favore delle imprese. Gli orientamenti definiscono le norme per la concessione, in particolare per scegliere le regioni

e per determinare l'entità massima consentita per tali aiuti a finalità regionale. Secondo la politica comunitaria di coesione - e in risposta alle richieste del Consiglio europeo di concedere meno aiuti e di scegliere meglio i beneficiari - i nuovi orientamenti stabiliscono che gli aiuti a finalità regionale siano destinati alle regioni più depresse dell'Unione a 25 membri, tenendo conto anche dell'esigenza di potenziare la competitività e di consentire un'agevole transizione.

Neelie Kroes, Commissario europeo, responsabile della concorrenza, ha dichiarato che: "Gli orientamenti stabiliscono un equilibrio tra i diversi interessi presenti, favoriscono i nostri obiettivi di coesione e contribuiscono a incentrare il piano di azione per gli aiuti di Stato su aiuti ridotti ma meglio attribuiti. Sono lieta che ci sia stato possibile completare il nostro esame in tempo perché gli Stati membri preparino le loro strategie di sviluppo regionale per il periodo 2007-2013".

Le regioni più periferiche dell'Ue, a causa delle condizioni specifiche che le caratterizzano, sono considerate svantaggiate ai sensi dell'art. 87, paragrafo 3, lett. a), indipendentemente dal loro Pil. Sono previste disposizioni di transizione fino al 2010 per le regioni che subiranno le massime riduzioni dei tassi di aiuto e fino al 2008 per le regioni che non saranno più ammissibili in base ai nuovi orientamenti.

In tutte le zone assistite, si potranno aumentare i tassi degli aiuti del 20% - se sono concessi a piccole imprese - e del 10% se sono concessi a medie imprese. Sarà consentita una nuova formula di aiuti, intesi a promuovere la costituzione d'impresе nelle zone assistite, che si applicherà alle fasi di avvio e di espansione per i primi cinque anni di attività.

È prevista anche una nuova formula di *aiuti al funzionamento*, per contrastare l'esodo demografico dalle zone meno popolate. Inoltre, sono state semplificate le norme per la concessione di aiuti al funzionamento nelle regioni più periferiche. I nuovi orientamenti della Commissione rivoluzionano la geografia europea degli aiuti a finalità regionale.

Cambiano, infatti, i territori agevolabili e l'intensità degli aiuti concedibili, anche per rispettare i nuovi assetti politici e la composizione a 25 Stati dell'Unione europea. Rispetto al passato questo significa una redistribuzione degli aiuti dalle Regioni più ricche a quelle più svantaggiate.

Tali orientamenti, sono stati accolti dal Parla-

mento Europeo (Risoluzione del 14 febbraio 2006 richiamata al paragrafo precedente) con favore; più precisamente nella citata Risoluzione, al par. 36, si rileva che: *"Il Parlamento europeo (...) si compiace degli orientamenti della Commissione sugli aiuti regionali nazionali per il periodo 2007-2013; sottolinea che la politica degli aiuti regionali deve attribuire una maggiore importanza ai criteri territoriali, in modo da operare una distinzione fra aree geografiche dell'Unione europea con una solida economia, aree colpite dalle difficoltà della riconversione industriale e aree con svantaggi naturali permanenti; reputa che le politiche di coesione e quelle degli aiuti di Stato siano complementari perché queste ultime si sono dimostrate un efficace strumento sulla via verso un'effettiva convergenza dei redditi delle varie regioni dell'Unione europea"*.

5. Causa C-88/03 Repubblica portoghese vs Commissione Europea concernente le "Riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche residenti nella Regione autonoma delle Azzorre". Le conclusioni dell'Avvocato Generale. La Sentenza della Corte di Giustizia, Grande Sezione

Come è noto, secondo il Trattato, il sistema fiscale è riferibile allo Stato membro in quanto tale e non alle singole Regioni. Il problema di fondo riguarda il discrimine tra normativa sugli aiuti e l'autonomia degli Stati in materia di fiscalità diretta.

Le argomentazioni sviluppate dall'Avvocato Generale, e poi fatte proprie dalla Grande Sezione della Corte nella Sentenza del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, sono volte a verificare in quali circostanze variazioni dell'aliquota di imposta applicabili ad una determinata area geografica, all'interno dello Stato membro, sono considerate selettive e, quindi, rilevanti ai fini dell'art. 87, par. 1 del TCE, qualificandosi come *aiuti di Stato*.

Se si guarda all'orientamento comunitario (13) che prende a riferimento l'intero territorio nazionale, qualsiasi variazione limitata territorialmente, essendo selettiva, si qualificerebbe quale *aiuto di Stato*. Se, viceversa, si ha riguardo all'area geografica in cui si applicano le variazioni, allora queste perderebbero il carattere

di selettività perché riferibili a tutte le imprese operanti in quell'area (14).

Si tratta, quindi, di stabilire in quali circostanze prevale la "giurisdizione" regionale.

L'Avvocato Generale, ripreso poi dalla Corte, individua tre diverse fattispecie, sulle quali porre attenzione in merito alle riduzioni dell'aliquota d'imposta nazionale a favore di una determinata area geografica che differiscono quanto alle conseguenze in riferimento ai profili che ci interessano.

La prima situazione si verifica quando il governo centrale di uno Stato membro decida unilateralmente che l'aliquota d'imposta nazionale debba venire ridotta con riguardo ad un'area geografica designata. In questo caso l'Avvocato Generale conclude nel senso che tale misura è chiaramente selettiva, in quanto è presa da un unico ente e si applica esclusivamente ad una porzione geografica del territorio di sua competenza (15).

La seconda fattispecie riguarda il caso in cui tutti gli enti territoriali di un particolare livello (Regioni, Comuni, ecc.), possano autonomamente stabilire l'aliquota d'imposta per il territorio di loro competenza, con riferimento o meno all'aliquota d'imposta "nazionale".

In tal caso la stessa Commissione europea ritiene che le misure adottate da un ente locale nell'esercizio di tali poteri, che siano generalmente applicabili all'interno del suo territorio, non siano selettive ai sensi dell'art. 87, par.1, TCE, anche qualora lo stesso adotti aliquote d'imposta più basse rispetto a tutti gli altri (16). In questa ipotesi si è ragionato nel senso che, se è vero che ciascun ente locale è libero di fissare l'aliquota d'imposta applicabile nel suo territorio indipendentemente dal Governo centrale, non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento ai fini dell'accertamento della selettività.

Sarebbe artificioso individuare "un'aliquota media nazionale" cui comparare l'aliquota particolare applicabile all'interno di una regione, poiché quest'ultima cambierebbe probabilmente da regione a regione. Tuttavia, l'aspetto rilevante che fa concludere nel senso dell'assenza di selettività risiede nella considerazione che, ciò che qualifica come selettiva una misura fiscale, è che essa rappresenti un'eccezione o una deroga al sistema tributario generale. E 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 (17). In ordine a questa seconda situazione, la Corte ha confermato che, in tal caso, non si versi in ipotesi di *aiuto di Stato* non essendo possibile individuare un "livello impositivo normale" che possa rappresentare il parametro di riferimento.

La terza situazione è quella nella quale ci si trovi di fronte ad un'aliquota d'imposta ridotta rispetto a quella nazionale, decisa da un ente territoriale ed applicabile unicamente all'interno dell'area di sua competenza.

Per questa fattispecie l'Avvocato Generale, ripreso anche qui dalla Corte, ritiene fondamentale stabilire se detta riduzione sia stata decisa da un ente territoriale che gode di autonomia effettiva rispetto al governo centrale dello Stato membro.

E a tal fine precisa che affinché si possa parlare di "autonomia effettiva", occorre che l'ente interessato goda di autonomia sia sotto il *profilo istituzionale, sia procedurale e finanziario*, e precisamente:

- *autonomia istituzionale*: la decisione deve essere presa da un ente territoriale dotato di un proprio statuto costituzionale, politico e amministrativo, indipendente dall'Autorità centrale;
- *autonomia procedurale*: la decisione deve essere assunta da un ente territoriale conformemente ad una procedura all'interno della quale l'Autorità centrale non ha alcun potere di intervenire direttamente rispetto alla determinazione dell'aliquota d'imposta, e in assenza di qualsiasi obbligo per l'ente territoriale di tenere conto, in tale sede, degli interessi dell'Autorità centrale;
- *autonomia finanziaria*: l'aliquota d'imposta ridotta applicabile nella regione interessata non deve essere compensata da sovvenzioni o contributi elargiti dal governo centrale, in modo tale che le conseguenze economiche di tali riduzioni ricadano esclusivamente sulla regione stessa.

In queste circostanze, le decisioni relative al modo ed all'ammontare dell'imposizione cui sottoporre i soggetti passivi rientrano fra le prerogative fondamentali della politica del governo regionale. Tali decisioni incideranno direttamente sulle voci del bilancio regionale.

Qualora siano presenti tutti questi aspetti dell'autonomia, allorché un ente territoriale stabilisca di istituire un'aliquota d'imposta inferiore a quella nazionale, la sua decisione non potrà essere considerata "selettiva" ai sensi dell'art.

87, par. 1, TCE. In tali casi, il fondamento stesso della tesi sostenuta dalla Commissione - basata sul "ruolo fondamentale" che svolgerebbero le Autorità centrali degli Stati membri "nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese" - viene meno.

Tuttavia, qualora manchi uno dei suddetti requisiti dell'autonomia, la riduzione dell'aliquota d'imposta dovrebbe essere qualificata come selettiva ai sensi dell'art. 87, par. 1, TCE.

In ordine a questa terza situazione (un ente regionale o territoriale che, nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale, stabilisce un'aliquota fiscale inferiore a quella nazionale ed applicabile unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di sua competenza) che è quella più interessante con riferimento al nostro Ordinamento e alle sue prospettive di riforma, la Corte ha fatto importanti affermazioni.

Ha, infatti, osservato che "*in quest'ultima situazione, il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento qualora l'ente territoriale, segnatamente in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza*" (punto 66).

"Affinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è, tuttavia, necessario, come già osservato dall'Avvocato Generale, che tale decisione sia stata assunta da un'Autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale" (autonomia istituzionale). Inoltre, la decisione in questione dev'essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto (autonomia procedurale).

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*" (autonomia finanziaria).

In realtà le misure compensative ponendosi logicamente a valle della riduzione ipotizzata, dovrebbero lasciare impregiudicata la questione principale della possibilità stessa della riduzione. Esse se non sono direttamente finalizzate a compensare tali riduzioni e, quindi, se non si

traducono in un intervento selettivo, dovrebbero porsi in una posizione neutra dal punto di vista comunitario, riguardando i rapporti finanziari tra Stato e Regioni e le scelte di finanza pubblica e non avendo, quindi, alcuna incidenza sugli scambi (18).

L'introduzione di misure compensative dirette rileva, però, per un altro profilo (è in questo senso che va forse letto il sopra indicato requisito dell'*autonomia finanziaria*) una contraddizione evidente rispetto all'affermazione - necessaria ai fini del "via libera" comunitario - dell'*autonomia fiscale regionale*. Tale autonomia fiscale delle Regioni risulterebbe, infatti, contraddetta proprio dall'intervento dello Stato (19).

Si potrebbe, allora, prevedere l'utilizzo di modalità e strumenti tali da evitare la diretta qualificazione delle misure come compensative (e, quindi, tali da porsi come sostanzialmente selettive e volte a favorire talune imprese o talune produzioni) cercando, viceversa, di configurare e definire l'intervento come ascrivibile ad una misura di finanza pubblica (20).

La condivisione puntuale da parte della Corte delle considerazioni dell'Avvocato Generale potrebbe, quindi, lasciare aperta la possibilità che, con le precisazioni e condizioni indicate dalla Sentenza ed in una prospettiva di attuazione del federalismo fiscale, possano essere introdotte aliquote fiscali differenziate a livello regionale rispetto a quelle nazionali.

Un aspetto è, tuttavia, importante precisare. Sulla base delle fattispecie esaminate che, ripetiamo, riguardano casi di differenziazioni fiscali, operate a livello territoriale ma con riferimento ad un'aliquota fissata a livello centrale per imposte nazionali e sulla base dei principi presi a riferimento, è da ritenere che le Regioni per i propri tributi (21) potrebbero, a maggior ragione, disporre per il loro territorio delle riduzioni di aliquote da esse stesse fissate che, se applicate senza discriminazione per imprese o settore produttivo e riguardanti l'intero territorio, non costituirebbero *aiuti di Stato* (22).

Nel contesto europeo di avanzato mercato unico, sono rilevanti sia aree economiche che coincidono con l'intero territorio di uno Stato, sia aree che costituiscono parti di quest'ultimo. La valutazione di compatibilità comunitaria di una misura dovrebbe, quindi, essere effettuata nel confronto, non tanto dei territori degli Stati, ma, appunto, delle aree economiche in competizione.

6. La Sentenza della Corte di Giustizia, Sezione terza, nelle Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e altri vs Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e altri. Il requisito dell'autonomia finanziaria ed il ruolo del "Giudice nazionale"

In questa più recente Sentenza la Corte di Giustizia Europea viene nuovamente chiamata a pronunciarsi circa il carattere selettivo di una misura fiscale territorialmente differenziata. Il caso ha ad oggetto l'adozione di una normativa fiscale, derogatoria rispetto a quella dello Stato Spagnolo, in materia di aliquote d'imposta sulle società da parte dei tre *Territorios Historicos* (Vizcaya, Alava e Guipuzcoa) della comunità dei Paesi Baschi.

Alle Regioni *forales*, così vengono definiti i citati enti in virtù dello statuto speciale di cui godono rispetto a quello dello Stato spagnolo, viene costituzionalmente attribuito un elevato grado di *autonomia finanziaria* di entrata e di spesa (23), caratteristica che accomuna gli ordinamenti delle stesse a quello della Regione siciliana.

Per tale ragione, nell'economia del nostro discorso, assumono particolare rilevanza le posizioni assunte dalla Terza Sezione della Corte di Giustizia nella Sentenza esaminata, con particolare riguardo all'evoluzione ed allo sviluppo della Giurisprudenza Comunitaria in materia di aiuti fiscali.

La Corte nella pronuncia *de qua*, nel riproporre il paradigma dell'*autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria* (24) dell'ente infrastatale quale *condicio sine qua non* per la esclusione del divieto di *aiuti di Stato*, offre spunti di riflessione interessanti in ordine ad una più puntuale definizione del requisito dell'*autonomia finanziaria*, ed al contempo introduce un importante elemento di novità relativamente al ruolo del Giudice nazionale quale organo deputato alla verifica della sussistenza dei requisiti di autonomia.

Quanto all'*autonomia finanziaria*, vengono delineati limiti ben precisi in relazione al modo in cui si può realizzare la compensazione, nel senso che questa risulta vietata non solo nel caso in cui si realizzi mediante uno specifico trasferimento da parte del Governo centrale che sollevi l'ente infrastatale dalle conseguenze economiche della misura agevolativa, ma anche nel

caso in cui si ottenga lo stesso effetto mediante compensazione indiretta. Tuttavia "il semplice fatto che da una valutazione complessiva dei rapporti finanziari tra lo Stato centrale ed i suoi enti infrastatali risulti che sussistono trasferimenti finanziari dal suddetto Stato verso questi ultimi non può, in quanto tale, essere sufficiente a dimostrare che tali enti non si assumono le conseguenze economiche delle misure fiscali da essi adottate e che, pertanto, non godono di un'autonomia finanziaria, dato che siffatti trasferimenti possono spiegarsi con motivi che non presentano alcun legame con le suddette misure fiscali" (25).

Tali enunciati chiariscono più esplicitamente, rispetto alla pronuncia del settembre del 2006 relativa al caso delle Azzorre (causa C-88/03), come i trasferimenti statali se non sono direttamente finalizzati a compensare le misure agevolative, non possono diventare motivo di censura dal punto di vista comunitario riguardando esclusivamente l'assetto dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni.

Meritevole di attenzione risulta, ancora, altra parte della pronuncia *de qua*, nella quale la Corte restituisce al Giudice nazionale un ruolo fondamentale, affermando la competenza dello stesso nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario in ambito nazionale.

In particolare si sottolinea come "in ogni caso, non spetta alla Corte dichiarare se le norme forales controverse nelle cause principali costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, Ce. Infatti, una siffatta operazione di qualificazione implicherebbe che la Corte proceda alla determinazione, all'interpretazione ed all'applicazione del diritto nazionale pertinente, nonché ad un esame dei fatti, compiti che rientrano nella competenza del Giudice nazionale, mentre la Corte è unicamente competente ad interpretare la nozione di aiuto di Stato ai sensi della disposizione in parola, al fine di dare al suddetto Giudice criteri che gli permettano di risolvere le controversie sottopostegli" (26).

In conseguenza di tale Sentenza il 23 dicembre 2008 il *Tribunal Superior de Justicia del Pais Vasco*, ha dichiarato le misure fiscali in oggetto, applicate dai *Territorios Historicos* nell'ambito delle loro competenze, misure non selettive, risultando rispettati i criteri di sufficiente autonomia così come delineati dalla Giurisprudenza Comunitaria.

7. La Fiscalità differenziata per la speciale autonomia della Regione siciliana

Le condizioni giuridico-costituzionali e finanziarie enunciate dalla Corte di Giustizia, nelle Sentenze esaminate nelle pagine precedenti, che rendono plausibile la qualificazione di misure fiscali adottate dalle Regioni come misure di carattere generale e non già come aiuti di Stato, possono ritenersi sussistenti nell'assetto statutario siciliano?

Evidentemente dare una risposta di ordine generale a tale domanda, non è questione semplice; tuttavia è possibile avviare un ragionamento complessivo sul tema, alla luce delle straordinarie opportunità prospettabili e delle possibili iniziative da intraprendere.

La novità fondamentale introdotta dalla Corte di Giustizia è nel seguente enunciato: non è sostenibile in via di principio (come invece storicamente sostenuto dalla Commissione) che "una misura il cui beneficio sia riservato alle imprese ubicate in talune regioni sia, per ciò solo, selettiva"; a determinate condizioni (27), per la Corte di Giustizia, è il territorio nel quale esercita la competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non già il territorio nazionale nella sua totalità, a rappresentare il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale ente favorisca determinate imprese rispetto ad altre (28).

Appare decisivo nelle motivazioni della Corte, al fine di valutare il carattere selettivo o meno dell'intervento dell'ente regionale, verificare se lo stesso ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico-economico in cui operano le imprese. Se così è, per la Corte, il contesto giuridico rilevante per valutare la misura, potrebbe limitarsi all'area geografica di riferimento dell'intervento e non già all'intero territorio nazionale come sostenuto dalla Commissione.

In ordine a tale verifica, l'indagine si concentra sulla autonomia effettiva dell'ente sotto il profilo istituzionale, procedurale e finanziario (29).

Nel caso delle Azzorre la conclusione, come preannunciato, è negativa. Pur riconoscendo, infatti, che la competenza delle Azzorre, come Regione autonoma ai sensi della Costituzione Portoghese, in materia di determinazione delle aliquote dei tributi, è di rango costituzionale, i meccanismi della *solidarietà nazionale* previsti dalla Costituzione Portoghese (nel cui ambito si collocano tali competenze), portano a concludere che la decisione presa non rispetta le condizioni di autonomia procedurale e finanziaria (30).

Nel caso dei *Territorios Historicos* della comunità dei Paesi Baschi, le misure fiscali adottate sono state considerate non selettive.

Veniamo alla realtà della Sicilia. Le questioni che si devono valutare sono tre:

- la natura ed il rango della competenza della Regione siciliana sulla disciplina dei tributi erariali;
- gli eventuali momenti di conflitto tra diritto interno e diritto comunitario in relazione ai limiti sulla competenza regionale in materia di tributi erariali;
- i meccanismi della solidarietà nazionale prevista dall'art. 38 dello Statuto.

La prima questione che viene in considerazione riguarda rango ed ambito della competenza regionale sulla disciplina dei tributi erariali. Il nuovo Titolo V della Costituzione definisce un assetto delle competenze in materia di disciplina dei tributi, che esclude qualsiasi competenza delle Regioni sull'ordinamento dei tributi erariali (31).

Nel medesimo contesto si è, invece, sottolineato come la Corte Costituzionale ha nel tempo sancito e riconosciuto alla Regione siciliana una posizione davvero speciale: appunto la competenza ad intervenire legislativamente sulla disciplina dei tributi erariali (32). Una specialità che, secondo la Giurisprudenza costituzionale, discende proprio dalla particolare formulazione dell'art. 36 dello statuto vigente e dal collegato primo comma dell'art. 6 delle norme di attuazione.

Ma nell'economia del nostro discorso, oltre che la necessità di affermare il rango costituzionale della competenza sui tributi erariali, risulta decisivo definire i limiti all'esercizio di tale competenza.

I limiti posti dalla Corte Costituzionale sono connessi non solo ai principi del sistema tributario ma anche ai principi della legislazione statale per ogni singolo tributo; e si tratta di limiti che la giurisprudenza della Corte ha ricondotto all'esigenza fondamentale di unitarietà del sistema tributario ed a quella del coordinamento con la finanza dello Stato e degli enti locali "affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio" (Sentenza n. 138/1999).

La Corte di più non dice se non, con riferimento al quadro giuridico esistente, che essa deve riservarsi di verificare in concreto i limiti effettivi che tale autonomia di intervento regionale sui tributi erariali incontra "solo se e quando la Regione adotterà delle leggi nell'esercizio della potestà ad essa riconosciuta".

È proprio la considerazione di detti limiti ad introdurci nella seconda questione: il rapporto tra diritto interno e diritto comunitario in relazione ai confini della competenza regionale in materia di tributi erariali.

Poniamo che la Regione, nell'esercizio della sua competenza legislativa sui tributi erariali, adotti un provvedimento di riduzione di aliquote e che, in sede comunitaria, tale provvedimento venga considerato (dopo uno scrutinio sulla base dei criteri di cui si è detto) non un *aiuto di Stato*, ma una misura a carattere generale e dunque compatibile con l'ordinamento comunitario.

Sul fronte interno, resta aperta la questione se la stessa misura possa essere considerata come un atto suscettibile di arrecare turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio e dunque incostituzionale.

La difficile risposta ad un simile interrogativo non può che essere data in termini problematici; si tratta di valutare se, nella materia *de qua*, rispetto alle tutele comunitarie, sia o meno ipotizzabile l'utilizzo di criteri ulteriori e più stringenti sul piano interno.

La stessa Corte Costituzionale ha affrontato più volte il problema del rapporto tra diritto comunitario e diritto interno ed enunciato principi importanti in direzione della progressiva integrazione dei due ordinamenti; molte volte la Corte ha utilizzato il diritto comunitario "per leggere" la Costituzione italiana e per ricostruire il quadro di riferimento giuridico del dato normativo oggetto del giudizio.

La Corte, inoltre, ha affrontato con Sentenza (14/2004) proprio il problema specifico delle misure di sostegno allo sviluppo, alla luce degli istituti comunitari degli *aiuti di Stato* e della tutela della concorrenza, affermando esplicitamente che rispetto a tale problematiche il diritto interno non può non riflettere i principi operanti in ambito comunitario.

Nella Sentenza richiamata, il ragionamento della Corte è costruito attorno al principio della tutela della concorrenza, principio che viene letto non in senso statico (come intervento di mera regolazione e di introduzione di proibizioni e vincoli, ma anche come intervento finalizzato alla promozione dello sviluppo, esplicitandosi dunque anche nell'adozione di misure di politica economica attiva) (33).

Una misura a carattere generale non altera la concorrenza e non è idonea a turbare i rapporti tributari; gli *aiuti di Stato* invece sì e dunque sono esclusi in via di principio e si possono ammettere solo come eccezioni.

Le misure a carattere generale per il diritto comunitario non sono idonee a turbare i rapporti tributari nella totalità dei territori comunitari; gli *aiuti di Stato* alterano tali rapporti e non sono ammessi in tutta l'unione. Se noi adottiamo una misura a finalità generale essa automaticamente rispetta il canone interno di costituzionalità, sotto questo profilo ritenuto rilevante dalla Corte, del non arrecare turbamento ai rapporti tributari nel restante territorio.

In ultimo evidenziamo la terza questione: il modello della solidarietà nazionale nell'ordinamento statutario della Regione siciliana (art. 38 St.).

Nel caso della misura fiscale adottata dalla Regione autonoma delle Azzorre i problemi sono sorti, come si è detto, in relazione al meccanismo della solidarietà nazionale che, per il modo in cui è impostato nel sistema costituzionale portoghese, funziona con una procedura in qualche modo concertativa e con meccanismi di sostegno agli equilibri finanziari delle regioni autonome a carico del bilancio dello Stato; il che fa dire alla Corte di Giustizia che la decisione sulle aliquote non è presa in piena autonomia, né effettivamente pagata a spese della Istituzione regionale, in quanto fa scattare un meccanismo di ristoro finanziario a carico della solidarietà.

In ordine a ciò è necessario interrogarsi sul modo in cui, nel nostro ordinamento, si configurano la solidarietà nazionale con riguardo all'art. 38 dello Statuto della Regione siciliana. A tal proposito risulta illuminante il "contributo" dato dalla Giurisprudenza costituzionale sui contenuti della stessa.

In particolare, due Sentenze a cavallo degli anni 90 sull'art. 38 (la 87/1987 e la 369/1992) hanno fissato i seguenti principi:

- il contributo di solidarietà nazionale è in sé un obbligo costituzionale che tuttavia non ha garanzie in quanto all'ammontare ed alle modalità di erogazione;
- l'adozione di eventuali dati di riferimento ed i successivi aggiornamenti sono rimessi all'apprezzamento dello Stato, consistente in una valutazione meramente ricognitiva e non vincolante per la modificazione degli elementi del computo;
- è escluso qualsiasi obbligo di intesa (anche solo come prassi, dice la Corte) tra Stato e Regione nella determinazione del contributo;
- rispetto agli importi, ai tempi e alle modalità di determinazione del contributo, non sono opponibili da parte della Regione considerazioni connesse con la turbativa o il pregiudizio agli

equilibri del bilancio regionale che possano discendere da riduzioni nell'ammontare del contributo stesso.

Come si può ben vedere si tratta di argomenti spendibili a sostegno di una configurazione della solidarietà nazionale che esclude, nella determinazione degli importi da erogare, sia procedure concertative che meccanismi in qualche modo compensativi di tali trasferimenti rispetto alle modalità di gestione interna delle risorse regionali in generale (problema diverso è quello dello specifico vincolo di destinazione delle assegnazioni a titolo di solidarietà nazionale).

Se poi guardiamo al quadro storico di tali trasferimenti, si può ben vedere che manca, soprattutto a partire dagli anni 90, qualsiasi riferimento a specifici criteri: è invece sostenibile che le assegnazioni ex art. 38 dello Statuto hanno seguito una logica quantitativa collegata agli equilibri di bilancio nazionale ed alle conseguenti politiche di contenimento della spesa. La stessa ipotesi di riforma dell'art. 38 (34), che tende a rapportare le erogazioni ad una quota delle entrate tributarie creando dunque un collegamento finanziario tra i due meccanismi (gettito dei tributi e trasferimenti), in relazione ad una riduzione di aliquote e di gettito, produrrebbe l'effetto paradossale non già di attivare un meccanismo compensativo, ma ulteriormente riduttivo: minore gettito e minore solidarietà.

8. Conclusioni

Appare chiaro come le recenti pronunce della Corte di Giustizia Europea abbiano, in modo decisivo, contribuito a razionalizzare la disciplina degli *aiuti di Stato* in materia tributaria, dando un apporto fondamentale in ordine ai criteri in base ai quali è possibile configurare misure agevolative di carattere fiscale quali interventi di natura selettiva.

In questo modo si introduce un modello nuovo di *fiscalità di vantaggio* che viene definita "strutturale", che altro non è se non la possibilità di introdurre misure agevolative di natura tributaria stabili e territorialmente differenziate, politiche fiscali vantaggiose nei confronti di una o più attività economiche localizzate in un determinato territorio caratterizzate da una tendenziale permanenza nel tempo.

Modello innovativo che si pone come alternativo a quello, delineato dalle molteplici decisioni della Commissione Europea nell'ambito del regime derogatorio alla disciplina sugli *aiuti di Stato*,

della c.d. *fiscalità di vantaggio* "congiunturale" che, invece, si caratterizza per la definizione di misure agevolative transitorie, per periodi non sempre sufficientemente lunghi da garantire alle imprese interessate il ritorno degli investimenti finanziati e, tra l'altro, sottoposte ad uno scrutinio severo in sede Comunitaria.

Fino ad oggi, nel nostro Paese, tutti gli interventi di natura agevolativa in tale materia rientravano nel novero delle misure di *fiscalità di vantaggio* congiunturale, dato il paradigma elaborato dalla Commissione secondo il quale selettività territoriale della misura è uguale a natura di *aiuto di Stato* della stessa. Ed invero i pochi interventi realizzati nella Regione Sicilia sono stati concessi nell'ambito dei massimali previsti dalla Comunità Europea per gli aiuti "*de minimis*" (35), relativamente all'imposta regionale sulle attività produttive (36). Tale tipo di aiuti, considerati di minore importanza dalla Commissione, e per questo sottratti al regime previsto dall'art. 88, sono comunque qualitativamente (37) e quantitativamente definiti oltre che temporalmente determinati.

Sebbene, quindi, non rientrino *strictu sensu* nel novero degli *aiuti di Stato*, viste le loro caratteri-

stiche, possiamo comunque ricomprenderli nel novero delle misure di carattere congiunturale, contraddistinti per la loro minore incisività.

Le prospettive che si aprono alla Regione siciliana, se sarà propizio il clima politico-istituzionale, in conseguenza del nuovo modello di finanza locale previsto dall'art. 119 Cost. e dell'attuazione in Italia del federalismo fiscale (38), sono ben diverse e sono nel senso di nuovi interventi di *fiscalità di vantaggio* strutturale. Ed in tale gravoso compito di riforma bisognerà difendere le prerogative di specialità che in materia finanziaria lo Statuto riconosce alla Sicilia.

L'istituzione di principi e criteri direttivi certi, che rappresentino le nuove linee fondamentali del sistema tributario e della finanza regionale, deve essere considerata assolutamente prioritaria e costituisce, in questo particolare momento storico, uno strumento fondamentale di cui la Regione siciliana deve avvalersi per tentare di recuperare la sua speciale autonomia in materia finanziaria, evitando che la stessa subisca "omologazioni" riduttive nell'ambito del citato processo di attuazione del federalismo fiscale. Δ

NOTE

✍ **Angelo CUVA**, Docente di Scienza delle Finanze presso l'Università di Palermo.

✍ **Pasquale VAGNARELLI**, Dottore in giurisprudenza, consulente legale e finanziario.

- (1) Si pensi all'esperienza irlandese.
- (2) Sul tema **V. Di Bucci**, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie* in *Rassegna Tributaria*, n. 6-bis, 2003, p. 619 e ss.; **F. ROCCATAGLIATA - S. MEDICI**, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nn. 3-4-1998, p. 2315 e ss.
- (3) Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie C del 10 dicembre 1998, n. 384.
- (4) Nella giurisprudenza comunitaria tale assunto si ritrova fin da Corte Ue, 2 luglio 1974, Causa C-173/73, *Italia Vs Commissione*, in *Racc.*, I-709.
- (5) Cfr. **A. DAGNINO**, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, CEDAM, 2008, p. 151 e ss.
- (6) Nella Sentenza il Tribunale europeo di Prima istanza, chiarisce la nozione di giustificazione già tracciata dalla Sentenza C-143/99, *Adria Wien* del 2001 ma la cui concreta portata era limitata dalle incertezze applicative. La Corte sostenne che la selettività era soddisfatta solo se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento favoriva talune imprese rispetto ad altre "*che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento*". Era lasciata irrisolta la questione circa la giustificazione, più precisamente se la stessa dovesse essere ricercata con riferimento agli obiettivi del provvedimento ovvero da quelli generali del sistema. Una questione non da poco, dato che il riferimento alle finalità specifiche del provvedimento avrebbe permesso facili aggiramenti del divieto di *aiuti di Stato* attraverso la fissazione di condizioni obiettive per le misure fiscali preferenziali anche se incompatibili col sistema generale. La Sentenza in rassegna (punto 99) chiarisce che la selettività può trovare giustificazione negli obiettivi particolari della misura a patto che questa sia conforme alla natura e struttura generale del sistema. Il chiarimento restituisce ragionevolezza al controllo delle misure fiscali nazionali e legittima le misure di vantaggio generali. *Il tribunale di Prima Istanza Ue apre alla fiscalità di vantaggio*, *Il Sole 24 Ore* del 21 aprile 2008.
- (7) Sulla selettività regionale: **A. CARINCI**, *Autonomia Tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Ue*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4-2004, p. 1201 e ss.
- (8) Così l'art. 87, paragrafo 2, del Trattato di Roma: "*sono compatibili con il mercato comune*:"

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione".
- (9) Relativamente ai danni causati da eventi calamitosi, è utile richiamare la Decisione adottata dalla Commissione Europea (Decisione del 20 ottobre 2004) con la quale è stato chiesto all'Italia di "sopprimere" il regime introdotto con la proroga della cosiddetta Tremonti-bis, in quanto provvedimento "incompatibile" con le norme europee in materia di aiuti di Stato. La Decisione riguardava il regime di agevolazioni fiscali concesse alle imprese che avessero investito in zone colpite da calamità naturali. È utile ricordare che le disposizioni contenute nell'art. 4, comma 1, della c.d. Tremonti-bis, valevoli per soli due periodi d'imposta, sono state prorogate dall'art. 5-sexies del D.L. 282/2002, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 (più semplicemente legge proroga della Tremonti-bis) limitatamente agli investimenti realizzati in sedi operative ubicate nei Comuni interessati dagli eventi calamitosi. Orbene, secondo la Direzione generale della concorrenza, il regime di agevolazioni della Tremonti-bis, oltre ad essere stato "illegalmente messo in atto dall'Italia" - in quanto non preventivamente notificato - risulta, altresì, "incompatibile con il mercato comune" e in contrasto con le norme europee in materia di aiuti di Stato. In particolare, si legge nel documento, "risulta incompatibile in quanto non rispetta le regole stabilite per gli aiuti destinati a compensare i danni causati da calamità naturali". La Commissione ha precisato, però, la compatibilità degli aiuti individuali, accordati in virtù del regime, nella misura in cui non superino il valore dei danni effettivamente subiti da ciascuno dei beneficiari. In sostanza, sono fatti salvi gli aiuti concessi unicamente per compensare i danni subiti dalle imprese per le alluvioni, mentre dovranno essere restituite le "sovracompensozioni" eventualmente concesse. Secondo Bruxelles, infatti, "deve esistere un legame chiaro e diretto fra l'evento che provoca il danno e l'aiuto destinato a compensarlo". Rispondendo alle obiezioni sollevate dall'Italia, secondo cui il regime deve essere valutato nel contesto macroeconomico, Bruxelles ricorda che "il legame" fra danno ed aiuto "deve essere stabilito a livello di ciascuna impresa e non a livello macroeconomico". Secondo le Autorità italiane, invece, relativamente al nesso tra danno subito ed aiuto concesso, il Trattato non escluderebbe la possibilità di prendere in considerazione i danni complessivamente subiti da una determinata area; è per tale motivo che esse hanno fatto riferimento ad un regime inteso in chiave macroeconomica, essendo difficile quantificare il danno riferibile ad ogni singola impresa. Il 25 gennaio 2006, ad oltre un anno di distanza dall'adozione della decisione in questione, la Commissione - avendo constatato che l'Italia non ha proceduto alla sospensione del regime di aiuti né al recupero degli aiuti accordati alle imprese che realizzano investimenti nei Comuni colpiti da calamità naturali nel 2002 - ha deciso di adire la Corte di Giustizia a causa del mancato rispetto della decisione da parte dell'Italia.
- (10) In questo caso il potere di vigilanza della Commissione consiste solo nel verificare effettivamente che gli Stati rispettino i presupposti della norma, ad esempio impedendo che a fronte di un evento naturale che non abbia causato gravi danni vengano concessi aiuti alle imprese assolutamente sproporzionati e che assicurino loro un vantaggio competitivo. Il divieto degli aiuti di Stato ha anche la finalità di promuovere alcuni settori particolarmente strategici per l'Ue. Sono nate così le "discipline", atti normativi attraverso i quali la Commissione Europea ha chiarito la propria posizione nei confronti di alcune particolari categorie di aiuto. In particolare esistono due categorie di discipline: "orizzontali" e "settoriali".

Le discipline orizzontali riguardano aiuti di Stato applicabili senza vincoli geografici e finalizzati a sostenere la modernizzazione e lo sviluppo delle aziende nei confronti di alcune problematiche di portata generale e di particolare importanza (come ad esempio la tutela dell'ambiente). Le principali discipline orizzontali sono:

- aiuti alla ricerca e sviluppo;
- aiuti alle PMI;
- aiuti per la tutela dell'ambiente;
- aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione;
- aiuti all'occupazione e formazione.

Le discipline settoriali, adottate dalla Commissione, esprimono la sua posizione nei riguardi degli aiuti di Stato in settori economici particolari caratterizzati, generalmente, da situazioni di crisi o da necessità di ristrutturazione. In generale la Commissione vuole assicurarsi che gli aiuti non abbiano finalità assistenziali ma costituiscano uno strumento di rinnovamento e riassetto di settori in crisi. Le discipline settoriali riguardano i seguenti ambiti:

- industria tessile e dell'abbigliamento;
- industria delle fibre sintetiche;
- industria automobilistica;
- prodotti siderurgici fuori CECA;
- costruzione navale.

(11) Vedi nota n. 10.

(12) Riuniti nel marzo del 2000 a Lisbona, i capi di Stato e di governo dell'Unione europea avevano lanciato l'obiettivo di fare dell'Europa "l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo" entro il 2010. Da allora, le diverse misure da mettere in atto per raggiungere questo obiettivo hanno preso il nome di "Strategia di Lisbona". Nel 2005, a metà del percorso, si è dovuto prendere atto che l'economia europea, invece di guadagnare posizioni, le ha perse. Le difficoltà - di crescita, di occupazione, di innovazione - sono ormai palesi, in particolare nelle tre più grandi economie della zona euro: Francia, Germania e Italia.

- (13) Orientamento della Commissione europea.
- (14) Si deve ritenere che lo strumento per evitare le distorsioni della concorrenza sarebbe, in tal caso, quello dell'armonizzazione delle disposizioni degli Stati membri che hanno una incidenza diretta sul mercato interno (artt. 94, 96 e 97 del Trattato) e non quello del divieto degli aiuti di Stato.
- (15) La Corte, di contro, fa importanti affermazioni nel senso che la limitazione territoriale non sia di per sé indice di selettività e sulla questione, al punto 57 della Sentenza, così si esprime: "*l'ambito di riferimento non deve essere necessariamente definito entro i limiti del territorio dello Stato membro interessato, cosicché un provvedimento che concede un beneficio solo in una parte del territorio nazionale non è per ciò solamente selettivo ai sensi dell'art. 87, n. 1, TCE*". Al successivo punto 60: "*Non si può, tuttavia, dedurre che una misura sia selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, Ce per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro*" e, ancora al punto 61: "*Né si può, tanto meno, dedurre (...) che una misura il cui beneficio sia riservato alle imprese ubicate in talune regioni sia, per ciò solo, selettiva*".
- (16) Cfr. tra le altre, Commissione Ce, decisione 11 dicembre 2002, 2003/442/Ce, in GUCE L 150/2003.
- (17) Per l'Italia il caso della variazione dell'1% dell'aliquota Irap, attribuita ugualmente a tutte le Regioni, potrebbe rientrare in tale fattispecie. Come è noto, infatti, il D.L.vo 446/1997 istitutivo dell'Irap stabilisce che le Regioni possano prevedere variazioni dell'aliquota base del 4,25%. Il peso della riduzione incide diversamente in relazione al valore della produzione riferibile a ciascuna Regione e, quindi, tenuto conto delle variazioni regionali di tale aliquota, non è possibile (sulla scorta del ragionamento dell'Avvocato Generale e ripreso dalla Corte) stabilire un'aliquota effettiva nazionale alla quale rapportare quella particolare applicabile in ambito regionale, con la conseguenza di non poterla considerare selettiva a condizione, ovviamente che non vi sia alcuna differenziazione per settori produttivi, nel qual caso l'elemento di aiuto sarebbe indubbio.
- (18) Vedi paragrafo 6 relativamente ai contenuti dell'*autonomia finanziaria*.
- (19) **P. Rossi**, *I labili confini della riduzione tributaria locale*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 settembre 2006.
- (20) Più precisamente, ciò che la Corte censura è la diretta (non necessariamente esplicita) compensazione delle misure di agevolazione fiscale dell'ente locale che si realizzi a carico di altri livelli di governo pari o sovraordinati. Se, quindi, l'ente locale intervenisse con la misura agevolativa, agendo sul proprio bilancio sfruttandone i margini di flessibilità, rimodulando cioè le forme di prelievo tributario o riducendo le spese, e se a ciò non conseguisse né una revisione delle aliquote di compartecipazione né dei coefficienti di perequazione, lasciando invariato il rapporto tra il proprio bilancio e i bilanci degli altri livelli di governo, la misura andrebbe considerata quale misura di carattere generale. Nello stesso senso **M. BARBERO**, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 4/2007.
- (21) A proposito dei tributi propri regionali, poiché il terzo comma dell'art. 117 attribuisce alle Regioni la potestà legislativa, un'interpretazione possibile del comma stesso poteva essere quella di attribuire alle stesse la possibilità di legiferare da subito, anche in mancanza di una legge statale, traendo i principi fondamentali dall'ordinamento vigente. Nelle prime Sentenze (Corte Cost., 22 settembre 2003, nn. 296, 297 e 311), la Corte non ha affrontato direttamente la questione del potere legislativo, ma ha precisato che i tributi, il cui gettito è destinato alle Regioni per legge statale, non sono tributi propri regionali. Sono, infatti, tributi istituiti da legge statale e che in questa continuano a trovare la loro disciplina, salvo per gli elementi che la stessa legge statale rimette all'autonomia regionale. In sostanza, secondo la Corte Costituzionale, la riforma ha cambiato la definizione di tributo proprio locale e regionale. Sono tributi propri le entrate istituite con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale, mentre in precedenza si definivano in questo modo i tributi disciplinati con legge statale, per i quali la stessa norma prevedeva spazi di autonomia per gli enti periferici. Se si adotta la nuova definizione, non si possono qualificare tributi propri l'Irap, la tassa automobilistica e l'addizionale Irpef. In dottrina **L. ANTONINI**, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale: il quadro giuridico dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario anche alla luce della giurisprudenza costituzionale sull'art. 119*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3/2004, p. 400 e ss.
- (22) Secondo **A. FANTOZZI**, *L'Europa ipotoca il Federalismo fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 settembre 2006) giacché "*la Corte fa sempre riferimento alle potestà (...) di variazione d'aliquote di tributi nazionali, potrebbe desumersi una implicita qualificazione dei tributi compiutamente regionali (...) tra le misure generali*".
- (23) Le comunità forali dispongono di un sistema tributario differenziato per finanziare le spese con una marcata autonomia tributaria: possono mantenere, stabilire e regolare il regime tributario nell'ambito del loro territorio entro i limiti derivanti dalla Costituzione, dal rispetto del sistema impositivo generale dello Stato e delle disposizioni sul coordinamento e sull'armonizzazione con quest'ultimo, dai trattati e dalle convenzioni internazionali, con particolare riguardo alle norme comunitarie.
- (24) Vedi paragrafo 5.
- (25) Cfr. punto 135 della Sentenza.
- (26) Cfr. punto 139 della Sentenza.
- (27) In particolare, come già osservato, occorre che l'ente interessato goda di autonomia sia sotto il *profilo istituzionale*, che *procedurale e finanziario*.
- (28) Nel caso del ricorso del Portogallo a cui si riferisce la Sentenza (che riguarda misure di riduzione delle aliquote delle imposte sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, applicate nella Regione autonoma delle isole Azzorre) la Corte non ha ritenuto realizzate le predette condizioni ed è arrivata alla decisione di rigettare il ricorso: le misure vengono considerate *aiuti di Stato* ed autorizzate (con alcuni limiti) in quanto finalizzate a superare gli svantaggi strutturali dovuti alla insularità delle Azzorre ai sensi del paragrafo 3 dell'art. 87.

- (29) E dato il carattere cumulativo delle tre condizioni, solo qualora ricorrano insieme tutti questi elementi caratterizzanti l'autonomia di una entità infrastatale, la misura non potrà essere considerata selettiva; mentre qualora manchi uno soltanto di tali elementi, la riduzione di aliquota dovrà essere qualificata come tale.
- (30) La solidarietà nazionale, infatti, nel sistema costituzionale portoghese si realizza attraverso un modello cooperativo Stato-Regione finalizzato alla promozione dello sviluppo; gli strumenti finanziari di tale politica sono costituiti fondamentalmente dai trasferimenti a carico del bilancio dello Stato; ne consegue, per la Corte, che la decisione di diminuire la pressione tributaria regionale grazie al potere di ridurre le aliquote, è indissolubilmente legata e dipende finanziariamente dai trasferimenti dello Stato: sicché viene a mancare sia una reale autonomia procedurale (dato il modello concertativo della solidarietà nazionale) che finanziaria, considerato il sostanziale effetto sostitutivo rispetto al minor gettito dei tributi, dei trasferimenti a carico del bilancio statale a titolo di solidarietà nazionale. In conclusione, di conseguenza, le riduzioni fiscali adottate dalla Regione "autonoma" delle Azzorre sono da considerarsi misure selettive e non misure a carattere generale.

- (31) Ed in effetti, il nuovo Titolo V della Costituzione associa un quadro delle competenze in materia di tributi che vede:
- il secondo comma dell'art. 117, lett. e), che sancisce la potestà legislativa esclusiva dello Stato sul proprio *sistema tributario e contabile*;
 - il terzo comma dell'art. 117 che indica le materie nelle quali si esercita la potestà legislativa concorrente delle regioni e tra queste la materia del *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*;
 - il secondo comma dell'art. 119 che dispone che enti locali e regioni stabiliscono ed applicano i tributi propri *secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*;
 - il quarto comma dell'art. 117, cosiddetta competenza residuale delle regioni con carattere primario, alla quale la dottrina riconduce la competenza delle regioni in materia di tributi regionali (sulla materia dei tributi locali si è già detto);
 - l'art. 23 che prevede una *riserva di legge* per quanto riguarda la imposizione dei tributi.

Un insieme di disposizioni dalla cui lettura sistematica e dalle cui interrelazioni con ulteriori disposizioni va ricostruita la disciplina voluta dalla Costituzione per realizzare il nuovo ordinamento finanziario e tributario (in questo senso **A. BRANCASI**, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sull'art. 119 Cost.*, in *Le Regioni 2003*, p. 41 e ss.). Fatti salvi alcuni aspetti problematici sui quali si dirà più avanti, quello che qui ci interessa evidenziare sotto l'aspetto dell'attribuzione delle competenze, è il seguente prospetto:

- la competenza esclusiva dello Stato sui tributi erariali (secondo comma, art. 117, lett. e);
- la competenza primaria delle regioni sui tributi regionali (art. 117, quarto comma, competenza residuale);
- la competenza concorrente in materia di coordinamento tributario e finanziario (artt. 117, comma 3 e 119).

Un assetto che esclude dunque qualsiasi competenza delle regioni sull'ordinamento dei tributi erariali al di fuori di quella eventualmente prevista e rimessa alle regioni, dalla stessa normativa statale di disciplina dei singoli tributi (si pensi al caso dell'Irap).

- (32) Rispetto allo schema di riparto delle competenze riconducibile al nuovo Titolo V della Costituzione, v'è sotto il profilo della competenza, in materia di tributi, un *quid* di specialità; questo viene riconosciuto dalla Corte Costituzionale (Sent. nn. 111/1999 e 138/1999). Ed è davvero speciale perché è fuori dallo schema dell'art. 119 Cost.: si tratta della competenza della Regione siciliana ad intervenire legislativamente sulla disciplina dei tributi erariali. Secondo la Giurisprudenza costituzionale, questa peculiare prerogativa della Sicilia, discende proprio dalla particolare formulazione dell'art. 36 del suo Statuto e dal connesso primo comma dell'art. 6 delle norme di attuazione dello stesso. Parliamo di competenza costituzionale e non già della possibilità di intervenire sulle aliquote e sulle basi imponibili, nei limiti entro cui, nella stessa disciplina sui singoli tributi, può essere rimessa alle regioni.
- (33) "*La tutela della concorrenza*", si legge nella Sentenza, "*non può essere intesa soltanto in senso statico, come garanzia di interventi di regolazione e ripristino di un equilibrio perduto, ma anche in quella accezione dinamica, ben nota al diritto comunitario, che giustifica misure pubbliche volte a ridurre squilibri, favorire le condizioni di un sufficiente sviluppo del mercato o ad instaurare assetti concorrenziali*".
- (34) Nel "Progetto di legge costituzionale che reca modifiche allo Statuto speciale della Regione siciliana", approvato dall'Assemblea regionale siciliana nell'aprile 2005, si legge al comma 2 dell'art. 38-bis: "*Per l'anno 2006, e comunque fino alla determinazione dei parametri di cui al comma 1, le assegnazioni di cui al primo comma dell'art. 38, sono fissate in una percentuale annua non inferiore al 2% delle entrate tributarie complessivamente spettanti alla regione*".
- (35) La Commissione nell'introdurre la regola del "*de minimis*", ha voluto semplificare la normativa stabilendo che, al di sotto di una determinata soglia, gli aiuti possono essere concessi senza che l'Ente erogatore proceda alla notificazione (altrimenti obbligatoria) alla Commissione Europea. La Commissione, con Regolamento n. 1998 del 15 dicembre 2006, ha previsto che gli aiuti concessi su un periodo di tre anni e che non superano la soglia dei 200.000 euro non vengono considerati *aiuti di Stato* ai sensi dell'art. 87, paragrafo 1.
- (36) Si ricordano alcune delle agevolazioni concesse con legge regionale nell'ambito della soglia "*de minimis*": alle imprese femminili e giovanili esenzione Irap per 5 periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003; alle imprese turistiche ed alberghiere, alle imprese artigiane, alle imprese operanti nel settore dei beni culturali, alle industrie agro-alimentari, alle imprese del settore dell'*information technology*, nonché a tutte le imprese industriali che, a prescindere dal settore in cui operano, non superino il fatturato di 10 milioni di euro, che inizino l'attività dall'anno 2004 ed abbiano sede legale, amministrativa ed operativa nel territorio siciliano, esenzione Irap per 5 periodi di imposta successivi a quello di inizio dell'attività d'impresa; alle imprese già operanti in Sicilia ad esclusione delle industrie chimiche e petrolchimiche esenzione Irap per 5 periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003.

- (37) Dal campo di applicazione del regolamento "de minimis" sono esclusi alcuni settori produttivi.
- (38) La legge 5 maggio 2009, n. 42, in G.U. n. 103 del 6 maggio 2009, rubricata "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione", dispone che *"Il Governo è delegato ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni"* (comma 1, art. 2).